



**UNIVERSIDAD
DEL AZUAY**

Facultad de Ciencias Jurídicas

Escuela de Derecho

**El debido proceso en la interposición del juicio de
excepciones al trámite coactivo: discrepancia entre el
cogep y el código tributario**

Autores:

**Angélica María Dávila Tapia
Juan Sebastián Tello Arévalo**

Director:

Dr. Tiberio Torres Rodas

Cuenca – Ecuador

Año 2025

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de titulación a las personas que han sido el motor de mi vida y mi carrera.

A mis padres, César Dávila y Mónica Tapia, la razón fundamental por la que he llegado hasta este punto. Su apoyo incondicional en cada etapa de mi carrera, la confianza depositada incluso en los momentos más difíciles, y sus enseñanzas de perseverancia y superación personal han sido invaluable. Gracias por nunca darme la espalda y por demostrarme que con esfuerzo y amor se pueden lograr grandes cosas.

A mis abuelos Rosa Neira, Benjamín Tapia, José Rodrigo Dávila y a mi tía Rita Montero, por el gran apoyo brindado tanto a mí como a mis padres durante mi vida universitaria. Sus sabios consejos siempre quedarán guardados en mi corazón, y agradezco que hayan creído en mí y estado presentes en cada logro de mi carrera.

A mis hermanos, Rodrigo y Mateo Dávila, por su constante ayuda y compañía en cada momento de mi vida, y por ser mis mejores amigos y cómplices de vida.

Finalmente, dedico este trabajo de manera muy especial a mi abuelita, Mary Nora Montero. Aunque ya no esté físicamente conmigo, sé que desde el cielo me ha acompañado, le agradezco profundamente por haber sido mi guía, mi mejor amiga y mi pilar fundamental para nunca rendirme. Ella me enseñó a llevar siempre una sonrisa, a sobrellevar los momentos difíciles de la mejor manera y a luchar por grandes logros.

Angélica.

Dedico esta tesis a Dios, por ser la fortaleza en cada paso que he dado. Por ser el guía y la serenidad en los días de cansancio donde me dio la fuerza y la confianza para continuar.

A mis padres, Fernando Tello y Martha Arévalo, por ser ejemplo de esfuerzo y dedicación. Gracias por celebrar mis triunfos, por ser el pilar que me sostuvo cuando me iba a caer. Por enseñarme con hechos y palabras que la perseverancia rinde frutos. Su apoyo incondicional ha sido el motor que me impulsó a no rendirme y avanzar incluso cuando el camino se volvía difícil.

A mi hermana Sofía Tello, por su cariño y apoyo constante. Por estar siempre a mi lado en los momentos importantes, para escucharme e impulsarme a seguir adelante.

Dedico también este trabajo a la memoria de mi querido perro Pancho. Aunque ya no se encuentre a mi lado, su alegría y cariño silencioso me acompañaron durante gran parte de esta carrera. Sus días a mi lado hicieron más fáciles los momentos de estudio y más cálidas las noches de cansancio. Este logro también lleva su nombre, su recuerdo y su amor.

Sebastián.

AGRADECIMIENTOS

Deseo expresar mi más sincero agradecimiento a varias personas que fueron importantes y que hicieron posible la culminación de este trabajo de titulación y mi carrera universitaria.

Al Dr. Tiberio Torres, mi tutor de tesis, por su invaluable guía, paciencia y el tiempo dedicado a mi trabajo de titulación.

A mis mejores amigas Nicole Valdivieso y Franchesca Ledesma, por su apoyo incondicional y por ser mi pilar en cada etapa de mi carrera y de mi vida, motivándome siempre a no rendirme.

A Doménica Ochoa, la gran amiga que me regaló la universidad, por su constante ayuda y compañía a lo largo de estos años universitarios.

Al Estudio Jurídico Vignolo Barzallo, por brindarme la oportunidad de conocer el mundo laboral y por ser un equipo de profesionales increíbles que contribuyeron significativamente a mi crecimiento profesional y personal. Un agradecimiento especial al Dr. Eugenio Stanlescu, cuya ayuda y experiencia profesional me enriquecieron y me ayudaron a lograr un mayor alcance en este trabajo de titulación.

A mis amigos Sebastián y Juan Francisco Calle por estar presentes en cada momento importante y ser siempre leales y en especial a Sebastián Tello, mi compañero en este trabajo de titulación y mi amigo, por su apoyo, compañía y presencia constante desde inicios de la carrera, siendo siempre esa persona, carismática, fuerte, y que gracias a todo esto conseguimos alcanzar este gran logro.

Angélica.

Quiero expresar mi más sincero agradecimiento a mi tutor de tesis, el Dr. Tiberio Torres Rodas, por su guía académica, su orientación, su disposición para acompañarnos en cada etapa del desarrollo de este trabajo. Su acompañamiento continuo fue esencial para la calidad y coherencia del presente por lo que aprecio profundamente el habernos prestado de su tiempo y apoyo.

A mi amiga y compañera de tesis, Angélica Dávila. Compartir el presente fue más que dividir el trabajo, significó el aprendizaje y apoyo mutuo cuando surgían dificultades para poder hacer posible esta tesis.

A mis amigos Juan Francisco y Sebastián Calle, mis hermanos de otra madre, gracias por el ánimo y compañía. Por celebrar mis pequeños logros y hacerme reír cuando más lo necesitaba y estar siempre para mí en cada momento.

A mi familia, que siempre me brindaron consejos, aliento y compañía, por más pequeño que parezca aquello, fueron piezas que contribuyeron a que este trabajo pudiera completarse.

Sebastián.

RESUMEN

El presente estudio aborda el debido proceso en la proposición del juicio de excepciones al procedimiento coactivo en el Ecuador; y las discrepancias normativas existentes entre el Código Orgánico General de Procesos y el Código Tributario. Los conflictos que se analizarán se refieren a los plazos para la proposición y autoridades competentes para la recepción de los juicios de excepciones. Luego de hacer una referencia histórica introductoria, el estudio se concentra en realizar una comparación entre las disposiciones del COGEP, con su carácter orgánico, y las del Código Tributario como norma especializada respecto de la forma en la que se regula la proposición del juicio de excepciones. Las diferencias entre las normas afectan la igualdad procesal y la garantía de defensa de los contribuyentes y debilita la percepción de seguridad jurídica. Finalmente, el presente estudio realiza propuestas tendientes a armonizar las normas para superar los problemas referidos y propender a un pleno respeto a los derechos constitucionales de los administrados.

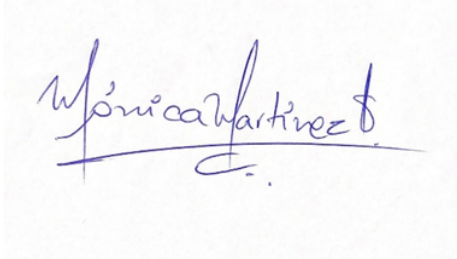
Palabras clave: autoridad competente, disparidad, ejecución forzosa, excepciones, término, tributos, unificación.

ABSTRACT

This study examines due process in the filing of motions to dismiss enforcement proceedings in Ecuador, as well as the regulatory inconsistencies between the Organic General Procedural Code (COGEP) and the Tax Code (Código Tributario). The conflicts under analysis concern the deadlines for filing motions and the authorities competent to receive motions to dismiss. After presenting an introductory historical overview, we focus on comparing the provisions of the COGEP, with its organic nature, to those of the Tax Code as a specialized regulation governing the filing of exceptions. The differences between the regulations affect procedural equality and the guarantee of defense for taxpayers, while also weakening the perception of legal certainty. Finally, this study offers proposals aimed at harmonizing the rules to overcome the aforementioned issues and to encourage full respect for the constitutional rights of taxpayers.

Keywords: competent authority, disparity, enforcement, exceptions, term, taxes, unification.

Approved by

A handwritten signature in blue ink, reading "Mónica Martínez Sojos" with a horizontal line underneath and a small "C." below the line.

Lcda. Mónica Martínez Sojos, PhD (C)
Cod. 29598

ÍNDICE DE CONTENIDO

Dedicatoria	i
Agradecimientos	iii
Resumen	v
Abstract	vi
Índice de Contenido	vii
Introducción	1
1. Bases y antecedentes del procedimiento de excepciones al juicio coactivo	4
1.1. Reseña histórica	4
1.1.1. Roma como antecedente del sistema tributario ecuatoriano actual	4
1.1.2. Hispania como puente entre Roma y Latinoamérica.....	6
1.1.3. Latinoamérica y sus influencias sobre los tributos.....	7
1.2. Evolución del procedimiento coactivo en Ecuador.....	10
1.3. Principios clave con estrecha relación al proceso coactivo	15
2. Diferencias entre las disposiciones del código tributario y el cogep respecto de la proposición del juicio de excepciones	24
2.1. Analogía.....	24
2.2. Disección de los cuerpos normativos.....	28
2.3. Errónea aplicación del procedimiento	34
3. Criterios de solución	37
3.1. Entrevistas tripartitas a expertos en la materia.....	37
3.1.1. Exjuez.....	38
3.1.2. Ex Director del SRI	44
3.1.3. Abogado en libre ejercicio.....	47
3.2. Sistemas jurídicos comparados: Legislación Ecuatoriana Vs. Chilena	49
3.3. Unificación Legislativa: Propuesta de término único	51
Conclusiones	53
Referencias	56
Anexos	59
Anexo 1. Consentimiento Informado 1	59
Anexo 2. Consentimiento Informado 2	60
Anexo 3. Consentimiento Informado 3	61

INTRODUCCIÓN

La revisión del debido proceso en la interposición del juicio de excepciones al trámite coactivo constituye un eje esencial dentro del Derecho Tributario ecuatoriano, en la medida en que representa el límite entre la potestad de cobro del Estado y el derecho de defensa del administrado. En la práctica, la coexistencia normativa entre el Código Orgánico General de Procesos y el Código Tributario ha generado tensiones interpretativas que repercuten directamente en la seguridad jurídica, especialmente en lo que concierne al término para interponer excepciones y a la autoridad competente para conocerlas, esta situación evidencia la necesidad de un análisis sistemático que permita comprender el origen de la discrepancia, sus efectos prácticos y las posibles vías de armonización normativa.

Históricamente, la figura del tributo y los mecanismos de ejecución coactiva tienen raíces profundas en la evolución del derecho público, desde el Imperio Romano, donde los impuestos nacieron como aportes ciudadanos voluntarios para sostener las guerras y la administración, hasta su consolidación como obligaciones impuestas por el Estado moderno, la tributación ha sido un instrumento indispensable para financiar el aparato estatal. En el caso ecuatoriano, la historia de la coactiva refleja la adaptación de modelos coloniales y republicanos hacia un sistema cada vez más técnico, en el que la administración pública ejerce facultades de autotutela para garantizar la recaudación fiscal, sin embargo, esa potestad, si no se equilibra con mecanismos efectivos de control y defensa puede derivar en un ejercicio desproporcionado del poder coercitivo estatal.

El procedimiento coactivo, regulado inicialmente en el Código de Procedimiento Civil y posteriormente en el Código Tributario y el Código Orgánico Administrativo, permite a las entidades públicas exigir el pago forzoso de obligaciones sin necesidad de acudir a la justicia ordinaria, frente a este privilegio, el juicio de excepciones se erige como el contrapeso que salvaguarda el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente. No obstante, en la actualidad subsiste un conflicto normativo; mientras el CT establece un término de veinte días y dispone que las excepciones se presenten ante el ejecutor administrativo, el COGEP la cual es norma de jerarquía orgánica superior, contempla un término de sesenta días y atribuye competencia al juez. Esta discrepancia no es meramente técnica, sino que tiene consecuencias prácticas que afectan el acceso a la justicia y la uniformidad de los fallos judiciales.

El problema central que motiva esta investigación radica precisamente en esa falta de armonización normativa, ya que la coexistencia de dos regímenes procesales distintos genera incertidumbre tanto para los administrados como para administración, en algunos se aplica el CT bajo el principio de especialidad, mientras que en otros se prefiere el COGEP con fundamento en su jerarquía normativa, lo cual produce decisiones contradictorias y vulnera el principio de igualdad ante la ley, a ello se suma la ausencia de una jurisprudencia consolidada que delimite claramente el ámbito de aplicación de cada cuerpo legal. De este modo, la problemática trasciende el ámbito académico y se proyecta sobre la práctica judicial cotidiana, afectando la eficacia del sistema procesal tributario y la tutela judicial efectiva.

Ante esta realidad, el trabajo de titulación tiene como propósito principal examinar de manera rigurosa la evolución, estructura y conflicto entre las normas que regulan la interposición del juicio de excepciones al trámite coactivo, con el fin de proponer criterios de unificación interpretativa que garanticen el respeto al debido proceso. La investigación se desarrolla en tres capítulos interrelacionados, cada uno con un objetivo general que orienta su contenido.

El Capítulo I, titulado “Bases y antecedentes del procedimiento de excepciones al juicio coactivo”, tiene como objetivo general analizar los fundamentos históricos y normativos que dieron origen al actual procedimiento coactivo en Ecuador, partiendo desde los antecedentes romanos y visigodos hasta la evolución del derecho tributario nacional, este capítulo contextualiza cómo el poder de recaudación estatal fue adquiriendo características administrativas, coercitivas y cómo paralelamente surgieron los mecanismos de defensa del administrado, entre ellos las excepciones a la coactiva. Asimismo, revisa los principios constitucionales que sustentan la potestad tributaria y el debido proceso, tales como legalidad, proporcionalidad, jerarquía normativa, tutela judicial efectiva y especialidad, evidenciando su rol dentro de la estructura del Estado de derecho.

El Capítulo II, denominado “Diferencias entre las disposiciones del Código Tributario y el COGEP respecto de la proposición del juicio de excepciones”, tiene como objetivo general identificar y examinar las divergencias sustantivas y procedimentales existentes entre ambos cuerpos normativos, con énfasis en el término para interponer las excepciones, la autoridad competente y los efectos suspensivos del proceso. A través de un análisis doctrinal normativo y comparativo este capítulo profundiza en la problemática

de la inseguridad jurídica que genera la falta de uniformidad en la aplicación de las normas, evaluando los principios en conflicto especialidad versus jerarquía normativa y las consecuencias prácticas que ello acarrea tanto para la administración pública como para los contribuyentes.

Finalmente, el Capítulo III, titulado “Criterios de solución”, tiene como objetivo general proponer alternativas interpretativas y legislativas que permitan armonizar la aplicación del COGEP y el CT, garantizando así un equilibrio justo entre la eficacia recaudatoria del Estado y el derecho al debido proceso del administrado. Este apartado integra criterios doctrinarios, entrevistas a expertos del ámbito judicial y comparaciones con sistemas jurídicos extranjeros particularmente el chileno que enfrentan desafíos similares en la ejecución tributaria. El análisis culmina con una propuesta de unificación legislativa que busca establecer un término único para la interposición de excepciones, conforme con los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y tutela judicial efectiva.

En suma, esta investigación pretende contribuir al fortalecimiento del marco jurídico ecuatoriano promoviendo una interpretación coherente que garantice tanto la eficiencia del Estado en la recaudación como la protección de los derechos fundamentales del administrado, la revisión del debido proceso en el juicio de excepciones no solo responde a una inquietud académica, sino que representa una necesidad práctica y urgente dentro del contexto nacional, en el que el equilibrio entre poder y justicia continúa siendo un desafío constante para el derecho público contemporáneo.

CAPÍTULO 1

1. BASES Y ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO DE EXCEPCIONES AL JUICIO COACTIVO

En el presente capítulo se analizará la evolución histórica de los tributos, destacando cómo su configuración en distintos períodos ha sido clave para la conformación del concepto actual de los tributos y cómo se llevan los mismos. Para ello, se abordarán tres contextos geográficos y temporales esenciales que permitirán una comprensión integral del tema.

1.1. Reseña histórica

Se realizará un viaje por lo lugares que fueron clave para que los tributos y procedimientos lleguen a la realidad de los ecuatorianos y cómo estos han sido objeto de una suerte de mestizaje, puesto que los tributos que se conocen actualmente son el producto de un intercambio cultural que ha tomado miles de años. Se observará cómo se trataba a estos en Roma y cómo se vieron estos mismos influenciados por otras culturas, el paso que dieron para llegar hasta Hispania, entendiéndose a esta como el puente que existió entre Roma y Latinoamérica, como una muestra de poder político y religioso que buscaba supeditar a una raza considerada inferior por parte de los conquistadores.

1.1.1. Roma como antecedente del sistema tributario ecuatoriano actual

Inicialmente, se debe resaltar que desde los inicios de la República hasta el punto en el que el principado se encontraba en su máximo esplendor, Roma poseía una gran estructura fiscal, puesto que presentaba un amplio abanico de tributos, lo que permite observar su complejidad. Entre estos tributos se encuentran los *vectigalia*, que provenían de las rentas de tierras públicas como por ejemplo las minas, este último con el transcurso del tiempo tuvo un proceso de evolución, dado que llegó a abarcar lo referente a los impuestos de carácter indirecto como la *vicésima libertatis* que recaía sobre la manumisión de esclavos que no es más que la libertad de los mismos, también dentro de este carácter indirecto se aprecia a los aranceles que eran conocidos como *portoria*. Igualmente se pueden identificar otros que se aplicaban directamente sobre las ventas, que en rasgos generales se los conocía como *centesima rerum venalium* que recaían sobre la venta de esclavos y lo relacionado al comercio. Estos tributos en conjunto no tenían un fin único a diferencia de otros, sino que servían de base para la manutención de la administración e infraestructuras además de las funciones políticas como denotar la

autoridad de Roma sobre los territorios que fueron conquistados y todo aquello que deriva de esto. Con miras a los fines establecidos, se realizará una revisión al *tributum* y al impuesto que gravaba a las herencias (Günther, 2016).

En la antigua Roma se encuentra al *tributum*, que en aquel entonces era el “impuesto” o “tributo”, para los fines pertinentes, nace como una figura de contribución para las guerras, puesto que era necesario para solventar los gastos de la misma, tanto en armamento, como en sueldos para los soldados. Estos tributos gozaban de un carácter de temporalidad, en razón de que no siempre se encontraban en confrontaciones armadas, pero cuando estos estaban en marcha, era un aporte que los ciudadanos romanos ponían a disposición. Es necesario mencionar que en su momento, eran considerados ciudadanos únicamente los hombres adultos, por lo tanto, las mujeres, esclavos y resto de seres humanos que residían en Roma estaban exentos de pagarlos (Jordán, 2010).

De igual forma, por regla general, los tributos eran exigibles, sin embargo, por excepción, el *tributum*, no era exigible por el Estado romano, sino que se manejaba en calidad de una compañía en donde los socios eran quienes aportaban con un capital, que no solo versaba sobre dinero, sino que había quienes aportaban con sus servicios para acudir a la guerra, todo esto en función de que en futuras victorias, las ganancias se repartían en razón de lo obtenido, esto siguió así hasta aproximadamente el año 167 a.C, donde el *tributum* evolucionó para dar paso a una siguiente etapa (Jordán, 2010).

Aquí Augusto cambió el rumbo de las reglas del juego, en donde se dejó atrás el *tributum* como un aporte cívico, transmutando el mismo en algo obligatorio y permanente, que buscaba el ingreso de recursos estables y amplios por el afán de fortalecer y financiar a los ejércitos para volverse mucho más grandes e imponentes, por lo que surgen figuras como el impuesto a las herencias o *vicesima hereditatum* (Jordán, 2010).

Por otro lado, se puede tomar como ejemplo al impuesto que gravaba a la herencia, este a diferencia del anterior no financiaba directamente a las guerras, sino que servía para fortalecer las arcas del Estado y este tuvo lugar en el año 6 a.C, era un cinco por ciento sobre el valor a la herencia, el cual no tuvo un camino fácil, puesto que, previamente tuvo un intento de aplicación fallido por la oposición del senado en el 40 a.C dado su origen egipcio, en donde a la final Augusto lo logró imponer aunque no haya tenido precedentes en la norma local. Se manejó con base en el ordenamiento que regulaba directamente el

matrimonio y las herencias, este tributo poseía determinados límites establecidos en la cuantía de la herencia y a quién se le imponía, por lo que se llevaron a cabo con una serie de reglas complejas (Jordán, 2010).

A posteriori el emperador Caracalla en el 212 d.C consideró necesario duplicar la cuota del impuesto a la herencia, en donde en su afán por fortalecer las arcas del Estado decidió ampliar la ciudadanía, en el cual, por lógica se pensó que, a más ciudadanos, mayores impuestos para el Estado, en este sentido se deduce que los impuestos tuvieron un impacto en la estructura social, moldeando así la misma en pro del Estado (Jordán, 2010).

Tomando esto como punto de partida, es menester mencionar a la *vicesima hereditatum*, *capitatio terrena* y entre otros, el *bona damnatorum*, siendo este último el que hace referencia a los bienes que poseían los condenados por procesos penales, los cuales eran consideradas como tasas por “participar” dentro de estos procesos con penas capitales, es decir, esclavitud, pérdida de ciudadanía e incluso la muerte, por lo que los bienes de los condenados eran confiscados, en razón de delitos como el *maiestas*, que versaba sobre traicionar al Estado o al emperador. Tomando como precedente al caso de Silio bajo el imperio de Tiberio, en estas situaciones donde se trataban delitos graves habían ciertos matices donde el Estado no confiscaba del todo los bienes del condenado, dejando una parte para los herederos de este último, donde se encontraba un rescripto que determinaba qué se puede apelar cuando se intentaba probar la inocencia del fallecido para dar cierta protección legal para que el Estado no pueda confiscar tan agilmente estos bienes (Jordán, 2010).

1.1.2. Hispania como puente entre Roma y Latinoamérica

Así mismo, la soberanía del rey Visigodo viene de la soberanía imperial romana, no es solo en cuanto unos sustituyen a otros, sino que el rey visigodo se ve y actúa como el sustituto del emperador en Hispania, asume las mismas prerrogativas que antes tenía el emperador, incluyendo adoptar principios clave de organización del Estado, mismos que se inspiran en el bajo imperio romano como máxima autoridad militar, legal y fiscal, es decir una herencia estructural, una continuación adaptada a las “nuevas” circunstancias, pero inequívocamente, tal cual el imperio romano en cuanto a cómo se concibe el poder centralizado. Se basaron en nimiedades como los elogios como “gloriosísimo” para ser una calca del imperio romano a manera de un símbolo (Valverde, 2007).

En cuanto a la fiscalidad, los reyes visigodos “heredaron” esta prerrogativa para recaudar impuestos, como el reinado de Leovigildo y posteriormente el de su hijo, durante todo el siglo VI d.C. En el caso de Leovigildo, un rey conocido por sus guerras y unificar a gran parte de la península, tiene repercusión en materia fiscal, puesto que se encuentra este nexo entre las campañas militares y la necesidad de imponer un control fiscal efectivo sobre los territorios conquistados, la expansión militar no solo versaba sobre el poder militar o de conquista que poseía, sino que también buscaba ampliar la base de impuestos del reino y reforzar los mecanismos de recaudación del Estado para poder sostenerse y entender el símil con la dinámica que llevaba a cabo Roma (Valverde, 2007).

Los visigodos se esforzaron por reactivar y adaptar la maquinaria fiscal romana como pilar fundamental de su propio poder. Se mantuvieron vivos los principios impositivos que habían regido en la época imperial romana, estos principios heredados eran primero los del derecho de propiedad sobre la tierra, que era la base de la riqueza, que seguía ligada al pago del impuesto correspondiente, por lo que se puede entender que poseer tierra, traía consigo la obligación ineludible de pagar impuestos, y el segundo de los principios se prohibía cualquier intento de eludir esta obligación fiscal, esto incluía ventas simuladas, donaciones estratégicas, herencias o cualquier tipo de acuerdo particular que buscara evitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (Valverde, 2007).

Para esto el imperio visigodo, elaboró leyes específicas como las Liber Iudiciorum del rey Chindasvinto a mediados del siglo VIII d.C, que prohibía a lo curiales y los privati, transferir la titularidad de sus propiedades, donde si se hacía, el nuevo dueño se obligaba a cumplir con todas las obligaciones fiscales que hayan estado pendientes, puesto que la obligación estaba ligada directamente a la “tierra” mas no a quien la poseía. Al Estado visigodo en su conjunto con el rey a la cabeza, la capacidad para mantener a su reino dependía de su capacidad para fincaciarse y para ello se apoyaron en los ya probados sistemas romanos (Valverde, 2007).

1.1.3. Latinoamerica y sus influencias sobre los tributos

La figura del tributo también nació como una expresión de poder político y religioso durante la etapa precolombina, las comunidades practicaban sistemas de reciprocidad y ayuda mutua que estaban profundamente ligados al orden social (Arroyo, 2023).

Con la consolidación del Imperio Inca en la sierra norte y centro, estos mecanismos adquirieron una forma más estructurada bajo el sistema de la mita, que obligaba a los habitantes a entregar parte de la producción agrícola, ganadera y también a destinar jornadas de trabajo colectivo en beneficio del Estado. No se trataba únicamente de un gravamen económico, sino de un vínculo ritual, pues el tributo era también una ofrenda a los dioses y un reconocimiento al poder del líder de los incas (Arroyo, 2023).

Los aportes podían tomar la forma de maíz, papas, animales, textiles o mano de obra destinada a la construcción de caminos, fortalezas, templos y depósitos estatales “collcas” que para los fines pertinentes hacían las veces de bodegas, donde se almacenaban excedentes para la redistribución en tiempos de escasez. De este modo, la tributación en el periodo incario combinaba reciprocidad y obligatoriedad, pero quien incumplía con estas obligaciones se exponía a sanciones que iban desde castigos físicos hasta la pérdida de tierras o privilegios comunales, pues no tributar equivalía a quebrantar el orden social y la armonía colectiva (Rubio, 2014) (Sevilla, 2015).

Con la llegada de los conquistadores españoles en el siglo XVI, el tributo sufrió una transformación radical y se convirtió en una herramienta de explotación sistemática. La Real Audiencia de Quito instauró el denominado “tributo de indios”, una imposición directa que gravaba a los varones indígenas entre 18 y 50 años, quienes debían pagarlo en metales preciosos, en especie o en trabajo. La recaudación estaba a cargo de caciques, corregidores o encomenderos, quienes en la práctica se convertían en intermediarios entre la Corona y los pueblos originarios (Sevilla, 2015).

A este tributo se añadieron otros gravámenes, tales como el diezmo eclesiástico (equivalente al 10% de la producción agrícola o ganadera), las alcabalas (impuestos a las transacciones comerciales), los almojarifazgos (aranceles a las mercancías de importación y exportación), el quinto real (20% de los metales preciosos extraídos de minas y lavaderos) y una serie de estancos y monopolios sobre productos como el aguardiente o el tabaco. Para garantizar la recaudación se organizaron los repartimientos y las encomiendas, sistemas que delegaba a los encomenderos la tarea de cobrar y administrar el tributo indígena bajo la promesa de protección y evangelización, pero que en la práctica dieron lugar a abusos, endeudamientos perpetuos y trabajos forzosos en obrajes y minas (Pazmiño & Miño, 2015).

En el periodo republicano, cuando el naciente Estado heredero de estructuras coloniales, mantuvo ciertos tributos de origen español como los diezmos, las alcabalas, entre otros, además de implementar gravámenes aduaneros como sustento para los gastos del Estado, durante parte del siglo XIX, la recaudación depende en medida del comercio exterior y de impuestos indirectos, lo que generaba desigualdades en la carga tributaria.

El primer impuesto establecido en el Ecuador se denominó “contribución indígena”, reflejando que a pesar de los avances de la Revolución Francesa y los lineamientos modernos sobre tributación estatal, aún persistían prácticas coloniales en el país, este impuesto carecía de contraprestación estatal y no se basaba en una manifestación económica, sino en la raza o casta del contribuyente, evidenciando los restos del colonialismo (Rubio, 2014).

Los gobernantes, en su mayoría mestizos, se consideraban herederos de los colonistas españoles y aplicaban la teoría del “pueblo vencedor”, que se trataba de obligar a los indígenas a sufragar los costos del gasto público. Tras aproximadamente treinta años de esta práctica desigual, se instauró una contribución especial que eliminaba la discriminación formal que se basaba en la etnia, incorporando a empleados públicos y también a los prestamistas como nuevos contribuyentes y estableciendo el principio de manifestación económica como base del tributo (Pazmiño & Miño, 2015).

Esta evolución sentó las bases del sistema tributario moderno, que en 1912 incluyó a las sucesiones y legados como sujetos pasivos del naciente impuesto a la renta y en 1928 se consolidó este concepto, convirtiendo la tributación en la principal fuente de financiamiento del presupuesto general del Estado (Arroyo, 2023). El verdadero impulso o hacia un sistema fiscal más moderno que se produjo en el siglo XX, con reformas como las de la Revolución Juliana de 1925 y la llegada de la Misión Kemmer, que introdujeron principios de organización financiera, ampliando la base impositiva e incorporaron impuestos directos sobre la renta y el patrimonio, desde entonces el pago de los impuestos se consolidó como una obligación legal y moral de los ciudadanos, respaldada por la fuerza coercitiva del Estado, en donde el incumplimiento de estas obligaciones generaba y que sigue generando consecuencias que van desde la exigencia de intereses y hasta medidas más drásticas como el embargo y el remate de bienes. Para garantizar la efectividad del cobro, el ordenamiento jurídico incorporó la ejecución coactiva como un procedimiento administrativo con fuerza ejecutoria, que permite a la administración tributaria exigir el pago forzoso de las deudas sin acudir previamente a un juicio ordinario,

pero siempre bajo el marco de garantías mínimas que resguarden el derecho a la defensa y el debido proceso (Rubio, 2014).

1.2. Evolución del procedimiento coactivo en Ecuador

El procedimiento coactivo en el Ecuador se regía, en lo general en materia fiscal, por el Código Tributario de 1975, el Código Orgánico Administrativo de 2017 y por excepción por el Código de Procedimiento Civil de 2005 para los procesos relacionados con las excepciones al juicio coactivo. Una vez viendo como se trataban los tributos en aquellas épocas, es menester mencionar al CPC que en la actualidad se encuentra derogado y como este último trataba a los procedimientos coactivos y quién se encargaba de estos.

El CPC, establecía que el ejecutado sólo podía interponer excepciones como pago, prescripción, falsedad del título o falta de capacidad si previamente consignaba la totalidad del valor reclamado junto con intereses y costas, exigencia que funcionaba como una barrera económica de acceso a la justicia. El plazo para hacerlo era perentorio, concluyendo antes del remate de los bienes, y la competencia recaía en el juez o en el funcionario ejecutor según la naturaleza de la deuda (Codigo de Procedimiento Civil, 2005).

El CT, por su parte, conservaba una lógica similar, pero adaptada a la recaudación fiscal que otorgaba facultades más amplias al ejecutor administrativo y establecía un plazo de veinte días desde la notificación del auto de pago para presentar excepciones, condicionando la suspensión de la ejecución coactiva. Si bien ambos cuerpos normativos priorizaban la efectividad recaudatoria, el CPC respondía a un esquema procesal eminentemente judicial y estructurado, mientras que el CT articulaba un mecanismo en el que determina que facultades tiene la acción coactiva para el cobro de créditos tributarios, intereses, multas y recargos accesorios ya que no se limita a determinar únicamente las atribuciones del funcionario recaudador, sino de la competencia de la máxima autoridad, afirmando así que la coactiva no es plenamente un juicio como normalmente se la conoco, porque va mas encaminada a un procedimiento administrativo que conlleva al cobro que grava al administrado. (Hurtado, 2013).

Teniendo aquello como base, se tiene que mencionar a la jurisdicción, que en el CPC se la determinaba como la potestad de ejecutar y hacer cumplir aquello que ha sido

juzgado, siendo esta una facultad exclusiva para los jueces y así asegurar la imparcialidad para que ningún otro órgano se atribuya estas funciones.

En cuanto al procedimiento coactivo, que se trata en este mismo código, pero en otro artículo, específicamente en el Art. 942 determina que el objetivo del procedimiento coactivo es hacer efectivo el pago de deudas para con el Estado, que se podría entender como un procedimiento administrativo más allá que uno judicial, en donde este procedimiento hace las veces de herramienta para que el Estado cobre lo que le corresponde, para evitar o saltarse el paso que es acudir con un juez, en donde podría interpretarse que la administración pública posee una autotutela, misma que se puede definir como la capacidad para que sus decisiones en cuanto a los tributos se presuman de legítimas y que la referida pueda ejecutarlas, en donde ya no es necesario ese auxilio judicial previo para actuar, en donde esta se convertiría por así decirlo de una forma vulgar en “juez, jurado y verdugo”, entonces así la administración pública puede embargar cuentas, bienes, etc, haciendo uso de la coacción para asegurar el cobro de lo adeudado, estableciendo así a la administración pública en una posición privilegiada frente a la de la función judicial (Hurtado, 2013)

Conociendo qué es la jurisdicción y como está versaba en el CPC, ahora se tiene que hablar del funcionario de coactivas o el ejecutor que de cierta forma se puede considerar como un juez administrativo, en razón de lo que este puede hacer, *verbigracia* ordenar embargos y aquí se procedería a entrar en un debate porque mucho se ha escuchado de que la admimistración pública puede disponer conforme su voluntad y prácticamente hacer las veces de un juez; sin embargo las funciones de este último si bien parecen ser las de un juez, estas se encuentran bastante limitadas porque se le atribuiría meramente la ejecución y aquí es donde se dividen las opiniones o criterios, porque como ya se planteó, existe una parte que cree que tiene las funciones de un juez y otros mencionan que son meramente parecidas.

Empero son limitadas, en donde la visión que más predomina y que se puede decir que comparten rasgos en general, es que son funcionarios que forman parte de la administración de la entidad que tiene interés o un deber de cobrar la deuda, que no forman parte del poder judicial y que carecen de la característica clave que posee un juez siendo esta la imparcialidad porque el juez tiene interés en la resolución del conflicto, mas no en cobrar una deuda de donde aquel forma parte como servidor representando a esta institución y aunque tengan el deber de respetar el debido proceso y seguir

determinadas reglas para cumplir con su objetivo no los convierte en jueces, sus funciones se limitan meramente a cobrar las deudas de las arcas públicas (Hurtado, 2013)

Habiendo mencionado esta síntesis de la jurisdicción, la autotutela y ciertos rasgos que limitaban a la administración tributaria, por lo que se debe señalar la diferencia entre la jurisdicción y competencia en temas fiscales que existía en aquel entonces en el derogado CPC y CT, que tal como señaló, surgía la interrogante de qué se hacía para garantizar que no se vulneren los derechos de los administrados ante este privilegio que gozaba la administración pública, en lo tributario, se puede decir que la jurisdicción y la competencia funcionaba de la siguiente forma, la primera, es esta potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materia tributaria, misma que se le atribuye únicamente al juez contencioso tributario, pero la competencia para la acción coactiva, es decir para llevar a cabo el cobro de una deuda que ya determinada, está “delegada” a funcionarios recaudadores, mismos que son nombrados por la propia administración tributaria y aunque el CPC y el CT definen aquello.

En materia tributaria se vuelve algo particular en el sentido de que el CT no define la competencia del recaudador con tal detalle que la de un juez y refuerza la idea de que la coactiva en principio es un procedimiento administrativo y no un juicio formal ante aquel funcionario, tomando en cuenta que la coactiva se la puede definir como un privilegio de la administración para que a través de sus funcionarios recaudadores se pueda realizar el cobro de deudas que se encuentran en firme, siendo esto último que ya son líquidas, es decir que se tiene ya una cantidad exacta y determinada, que ya no se la coloca en tela de juicio su existencia y el plazo para que sean canceladas de forma voluntaria ya se encuentra vencido, incluyendo obviamente el tributo principal y adicionalmente a este los intereses y multas (Hurtado, 2013).

Siendo esto así, de modo que permita abordar el tema siguiente, se puede pensar en que la administración pública al gozar de esta autotutela para ejecutar sus cobros directamente, qué mecanismos de control o de defensa posee el administrado para asegurar que este privilegio concedido a la administración se use de la manera más justa y equilibrada evitando así los abusos que podrían darse.

Al existir aquello, la administración necesita de un título de crédito válido legalmente como una resolución administrativa que ya no es objeto de recursos o una sentencia judicial en firme o incluso las propias declaraciones que emanan del

contribuyente y que no las pagó en el momento oportuno y aquí es donde la administración saca a relucir su “privilegio”, con esto se refiere a la vía ejecutiva que en esencia es mucho más ágil que cualquier otra; *empero* aquí es donde surgía anteriormente nuestra interrogante, ¿qué pasa si el administrado considera que sus derechos están siendo vulnerados por parte de la administración pública al hacer uso de su prerrogativa para el cobro de estas deudas?, en este caso emerge la herramienta de las excepciones, que son tratadas dentro de juicio para impugnar aquel procedimiento coactivo que se considera que vulnera sus derechos y este se lleva a cabo frente al tribunal contencioso tributario y es donde pasa de una arista administrativa hacia una judicial (Hurtado, 2013).

Estas excepciones tienen un efecto trascendental, puesto que, suspende el procedimiento de cobro desde que el contribuyente presenta las excepciones, mismas que serán analizadas más adelante, ante el funcionario que ordenó el pago, estando este último obligado a detener todo, enviar el expediente al tribunal contencioso tributario y será este quien analise el caso y a su criterio resuelva si las excepciones son válidas o no, aquí se pueden utilizar ciertos argumentos, en razón que se encuentran limitados por el Art. 213 del CT y son diez excepciones las que se pueden interponer ante la coactiva, así como de un plazo de veinte días desde que se notifica con la orden de pago.

Estas excepciones en términos generales versan sobre la validez del proceso *per se*, como que el funcionario que lo lleva no es el competente, nulidades en la orden de pago, sobre quien recae el cobro de la deuda, como alegar que la obligación no existe porque no tiene sustento en ninguna ley, que está exenta del pago, que hay ilegitimidad de personería o no tiene responsabilidad directa, que la obligación se ha extinguido ya sea por la prescripción o el pago por mencionar algunas, si existe una litispendencia, que es tener un juicio pendiente sobre el mismo título que se intenta cobrar, son varias las opciones que se tienen para excepcionarse del juicio coactivo, pero siempre enmarcadas dentro de esas diez, aunque cabe mencionar que si esos hechos que se intentan excepcionar ya fueron discutidos con anterioridad, tanto en vía administrativa como judicial y aquella ya se encuentra con una resolución en firme, no se pueden plantear nuevamente (Hurtado, 2013).

Lo que lleva a considerar que, aunque la administración pública posea este privilegio para recaudar, aún existe un contrapeso determinado en el marco jurídico para que la última palabra la tenga el órgano judicial especializado e imparcial, es decir, es esta suerte de último recurso que tiene el administrado contra la administración cuando

este considere que se están vulnerando sus derechos y esencialmente que esta excepción para que tenga procedencia, se encuentre contemplada dentro de la norma.

El recorrido histórico en materia fiscal desde el *tributum* romano hasta el “actual” tributo, en cuanto al proceso administrativo para el cobro que es el procedimiento coactivo y por último al mecanismo judicial para oponerse al proceso administrativo que es el juicio de excepciones a la coactiva, permite evidenciar que, aunque las formas y denominaciones hayan variado, la esencia de la potestad estatal para asegurar el cumplimiento de las obligaciones económicas se mantiene inalterada garantizando un flujo constante de recursos para sostener su estructura y funcionamiento.

En Roma, este objetivo se lograba mediante tributos extraordinarios o permanentes y, en casos extremos, con la confiscación de bienes de los condenados, articulando así mecanismos fiscales y punitivos. En el Ecuador relativamente contemporáneo, el procedimiento coactivo y las reglas sobre excepciones, ya sea bajo el CPC y el CT, representan la adaptación “moderna” de esa lógica ancestral, incorporando formalidades procesales y principios constitucionales, pero preservando la capacidad del Estado de ejecutar con eficacia sus créditos. Esta continuidad histórica demuestra que la tensión entre eficacia recaudatoria y garantías del debido proceso no es un fenómeno reciente, sino una constante en la evolución de los sistemas jurídicos.

En la actualidad, el procedimiento coactivo en el Ecuador se encuentra regulado de forma concurrente por el COA, el CT y para casos específicos, en cuanto a el mecanismo judicial para la oposición del procedimiento coactivo el Código Orgánico General de Procesos, lo que genera una coexistencia normativa que no siempre resulta armónica. El CT, orientado específicamente a la recaudación de obligaciones fiscales, mantiene un enfoque administrativo que otorga amplias facultades al funcionario ejecutor y contempla medidas cautelares estrictas, así como limitaciones al efecto suspensivo de las excepciones, priorizando la eficacia recaudatoria del Estado. Por su parte, el COGEP, que cabe resaltar son de aplicación general y de jerarquía orgánica desde el año 2016, introduce un sistema procesal oral con plazos “uniformes”, en razón que en el actual CT existen estas discrepancias entre los mal llamados plazos, puesto que, en realidad son términos y sobretodo ante quién se presentan, aunque cabe mencionar que estos eliminan la exigencia de consignación previa para la admisión de excepciones y establece reglas de sustanciación más garantistas, en línea con los principios constitucionales del debido proceso. Esta dualidad normativa plantea desafíos prácticos y jurídicos, especialmente

cuando se trata de determinar cuál régimen prevalece en materia tributaria y cómo equilibrar la celeridad en la ejecución con el respeto pleno al derecho de defensa del contribuyente (Código Orgánico General de Proceso, 2015a).

Con la entrada en vigor del COGEP en 2016, se inició una transición hacia un esquema más garantista, eliminando barreras como la consignación previa y armonizando plazos, pero manteniendo la facultad de ejecución inmediata en ciertos supuestos, lo que evidencia que, al igual que en Roma, la tensión entre recaudación eficiente y respeto al debido proceso sigue siendo un eje central del derecho procesal tributario.

La transformación del sistema fiscal romano, desde el *tributum* voluntario hasta los impuestos permanentes, refleja un cambio estructural en la relación entre Estado y contribuyente, de la cooperación cívica a la imposición coactiva respaldada por normas y sanciones. Este patrón, reproducido en distintas épocas y lugares, llegó a influir en la configuración de los mecanismos de recaudación en los Estados modernos, incluido Ecuador.

Durante parte del siglo XX y comienzos del siglo XXI la ejecución forzosa de las obligaciones en el país estuvo normada por el CPC y el CT, cuerpos normativos que respondían a una lógica centrada en la eficacia recaudadora del Estado. Estos códigos determinaban plazos rígidos y exigencias económicas como requisitos para interponer excepciones limitando así la capacidad de defensa del administrado. Si bien este modelo tiene sus bases en la tradición romana para garantizar la disponibilidad inmediata de los recursos únicos en el contexto de Ecuador su aplicación surge de una práctica procesal más formalista que garantista, ya que con la entrada en vigor del COGEP buscaba equilibrar la relación entre la potestad del Estado para el cobro y el derecho a la defensa del administrado, pese a esto aún persisten fricciones en cuanto a la interpretación de los plazos y procedimientos para oponerse a la coactiva, mismas que evidencian la necesidad de una interpretación más coherente en relación con los principios constitucionales de debido proceso y seguridad jurídica.

1.3. Principios clave con estrecha relación al proceso coactivo

En virtud de lo expuesto, ahora se debe ver más allá de la perspectiva estrictamente normativa e histórica, puesto que los principios trascienden el mero análisis del marco jurídico-procesal, esto en razón de que, como se hace referencia anteriormente, se evidencia esta tensión que existe en cuanto a estructura entre la administración pública

para realizar cobros y los administrados haciendo valer sus derechos cuando adviertan que los mismos están siendo afectados cuando son sometidos ante aquel procedimiento.

Estos principios hacen las veces de brújula que dirige hacia una interpretación y resolución de antinomias, toda vez que, a diferencia de lo que algunos puedan considerar, los principios van de la mano de la norma, debido a que coadyuva a la misma para darle un sentido correcto y garantizar que la prerrogativa coactiva que posee la administración se desempeñe dentro de ciertos límites que se encuentren en armonía con el Estado de derecho.

Siendo este el panorama a vista, resulta realmente escaso realizar un análisis estrictamente normativo, evidentemente sin desmerecer la importancia que tiene el ordenamiento jurídico, por lo que se procede a realizar un análisis detallado desde la óptica de los principios que rigen a la interposición de excepciones en el juicio coactivo, entendidos estos últimos como aquellos criterios rectores que rigen la forma en la que se puede interpretar a la norma, así como darles validez, sin que estos principios configuren ser una norma concreta *per se*.

Por lo manifestado, se desarrollará el correspondiente análisis de los principios que mayor relevancia jurídica poseen para el proceso de interposición de excepciones al juicio coactivo. Estos principios configuran parámetros imprescindibles para comprender la naturaleza y alcances de estos mecanismos, en cuanto que permiten apreciar si el actuar de la administración pública y el control judicial ponderan el marco tanto constitucional como legal que actualmente se encuentra vigente. En el presente capítulo, los mismos se revisarán en modo de lista, tomando en cuenta su función garantista y como estos tienen incidencia en el intento de resolver las mentadas discrepancias normativas y prácticas entre el COGEP y el CT.

El régimen tributario ecuatoriano se encuentra construido en un conjunto de principios que constituyen la base sobre la cual descansa la potestad tributaria del Estado. Estos principios no solo tienen un origen jurídico en la Constitución de la República del Ecuador de 2008, particularmente en su artículo 300, sino que también son reconocidos por la doctrina tributaria y por la jurisprudencia nacional. Su finalidad esencial es limitar el poder fiscal del Estado, garantizar la seguridad jurídica y promover la justicia tributaria en la distribución de las cargas públicas. De este modo, los tributos en el Ecuador no se

conciben únicamente como un medio recaudatorio, sino como un mecanismo de redistribución y equidad social (Constitución Del Ecuador, 2008).

El primero de estos principios es el de legalidad, el cual establece que ningún tributo puede ser creado, modificado o extinguido sin que exista una norma con rango de ley que lo disponga. Esto implica que los elementos esenciales del tributo, tales como el hecho generador, la base imponible, la tarifa y los sujetos pasivos, deben estar expresamente previstos en la norma (Saavedra, 2011).

El Presidente de la República, aunque tiene iniciativa legislativa en materia tributaria, carece de la facultad para imponer tributos de manera unilateral, ya que esa potestad corresponde en exclusiva a la Asamblea Nacional. Este principio también se extiende a las tasas y contribuciones, que si bien pueden ser reguladas por ordenanzas municipales o provinciales, igualmente requieren de una habilitación legal para su existencia. En este sentido, el principio de legalidad es una de las mayores garantías de los contribuyentes frente a posibles abusos del poder estatal, pues asegura que toda carga impositiva responda a un procedimiento democrático y transparente (Constitución Del Ecuador, 2008) (Saavedra, 2011).

En estrecha relación con lo anterior se encuentra el principio de generalidad, que exige que las normas tributarias tengan un alcance amplio y no se dirijan a grupos determinados de un modo discriminatorio, como se determinó anteriormente con el ejemplo de la contribución indígena que iba dirigido exclusivamente hacia este grupo en particular, en estrecha relación a la “raza”. Ningún tributo puede basarse en criterios de sexo, religión, raza u otra condición que vulnere a los ciudadanos. La generalidad no implica que todos deban pagar exactamente lo mismo, sino que aquellos que se hallan en una misma situación jurídica y económica deben recibir un tratamiento igual por parte de la administración tributaria. Este principio refuerza la idea de que los tributos constituyen una contribución solidaria al sostenimiento del Estado, sin que pueda existir privilegio o persecución de sectores específicos de la sociedad (Barrera et al., 2024).

El principio de equidad, por su parte, se complementa con el de capacidad contributiva. En el ámbito tributario, la equidad no debe entenderse en un sentido meramente formal, como sucedía antes, sino en un sentido material, reconociendo las diferencias reales que existen en la sociedad. De este modo, quienes poseen mayor capacidad económica deben aportar en mayor medida al financiamiento de los gastos

públicos, mientras que quienes se encuentran en condiciones de vulnerabilidad deben tener un tratamiento preferente. Un claro ejemplo de la aplicación de este principio se observa en los beneficios tributarios otorgados a las personas de la tercera edad o a las personas con discapacidad, quienes cuentan con exoneraciones y reducciones específicas debido a sus necesidades particulares (Reyes, 2022).

De esta manera, el sistema tributario se convierte en una herramienta de justicia distributiva, donde se reconoce que la verdadera igualdad se alcanza ajustando las cargas de acuerdo con las posibilidades de cada individuo, que cabe mencionar es diferente a otros modelos de tributación, como ejemplo clave, el de Singapur que tiene un enfoque pro competitividad que busca la reducción de impuestos con el fin de atraer inversión, sobre todo la extranjera, a su vez evitando así la fuga de capitales, a diferencia del Ecuador que como se menciona tiene un enfoque solidario, que versa sobre quien mayor capacidad contributiva tiene, realiza mayores aportaciones y al mismo tiempo realizando un ejercicio de diferenciación, para que de esta forma se financien los servicios públicos y lograr reducir desigualdades (Barrera et al., 2024).

A la equidad se suma el principio de progresividad, el cual obliga a que el sistema tributario incremente la carga impositiva de un modo gradual en función de la capacidad económica de cada contribuyente. La CRE establece que se priorizarán los tributos directos y progresivos, lo que significa que a mayores ingresos o utilidades corresponde una mayor contribución al fisco reflejado así, por ejemplo, en el impuesto a la renta, donde las tarifas son escalonadas de acuerdo con los niveles de ingreso (Barrera et al., 2024).

La proporcionalidad, por su parte, asegura que los tributos no sean desmedidos ni excesivos, evitando que la carga tributaria se torne confiscatoria. La jurisprudencia ecuatoriana ha señalado que los tributos deben guardar una relación razonable entre el monto exigido y la capacidad económica del contribuyente, lo que convierte a este principio en un límite directo frente a posibles abusos en la fijación de tasas o contribuciones (Saavedra, 2011).

Relacionado con lo anterior aparece el principio de no confiscatoriedad, que si bien no está expresamente reconocido en la CRE, se desprende de los derechos fundamentales a la propiedad y a la seguridad jurídica. Un tributo adquiere carácter confiscatorio cuando priva al contribuyente de una parte sustancial de su patrimonio o anula su capacidad de

sostener sus actividades económicas. Por esta razón, la Corte Constitucional y diversos autores han advertido que la política tributaria debe ser un medio de redistribución, mas nunca un mecanismo de despojo. La no confiscatoriedad actúa, entonces, como una salvaguarda que protege la propiedad privada y la estabilidad económica frente a excesos estatales (Reyes, 2022).

De igual importancia resulta el principio de irretroactividad, el cual dispone que las normas tributarias únicamente pueden aplicarse hacia el futuro y nunca respecto de hechos generadores ya cumplidos. Esto significa que el Estado no puede exigir un tributo sobre un ingreso, una renta o una transacción ocurrida en el pasado bajo una normativa distinta. La única excepción admitida es la aplicación retroactiva de disposiciones que resulten más favorables para el contribuyente, en consonancia con principios generales del derecho. Este principio refuerza la seguridad jurídica, permitiendo que los ciudadanos organicen sus actividades económicas con base en reglas claras y predecibles, sin temor a que un cambio normativo los afecte de manera inesperada sobre hechos ya consumados (Ugarte, 2020).

Además de estos principios clásicos, la CRE también establece el de transparencia y suficiencia recaudatoria. La transparencia exige que la administración tributaria informe con claridad a los ciudadanos sobre los tributos, sus elementos esenciales y el destino de los recursos recaudados, de modo que la ciudadanía pueda ejercer un control social efectivo sobre la gestión fiscal. La suficiencia recaudatoria, por su parte, obliga a que el sistema tributario genere los ingresos necesarios para financiar las competencias del Estado, sin que ello implique el sacrificio desproporcionado de los derechos de los contribuyentes, es decir, implica la imposibilidad del Estado de recaudar más allá de lo que el gasto público requiere. Este equilibrio entre la recaudación adecuada y la justicia tributaria constituye una de las metas más complejas de la política fiscal contemporánea (Constitución Del Ecuador, 2008).

El principio de tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 75 de la CRE y desarrollado por el COGEP, exige que la justicia sea real y no meramente formal, toda persona debe tener la posibilidad iniciar un proceso sin barreras económicas. En materia tributaria, el principio de tutela judicial efectiva representa una garantía esencial que protege al contribuyente frente al poder coercitivo del Estado, este principio, previsto en la CRE, asegura que toda persona pueda cuestionar las decisiones de la administración

tributaria sin trabas económicas ni barreras, que limiten su derecho a la defensa (Código Orgánico General de Proceso, 2015a).

De modo semejante, se reconoce que actos como liquidaciones, determinaciones, presuntivas, imposición de sanciones o cualquier medida que afecte la esfera patrimonial del contribuyente deben estar siempre sujetos a un control judicial imparcial. Siendo así que se garantiza que la potestad tributaria que ejerce la administración, no se lleve a cabo de manera arbitraria, sino que se enmarque dentro de los límites determinados dentro de la CRE e Instrumentos Internacionales. Por consiguiente, la tutela judicial efectiva se vuelve en aquel mecanismo que busca equilibrar la relación administración-contribuyente, asegurando la protección real de los derechos de los administrados.

Es trascendental mencionar uno de los ejes neurálgicos que relacionan a dos de los principios que generan conflicto en cuanto a la normativa aplicable en el Ecuador, estos dos principios son el de especialidad y jerarquía normativa. Cabe recalcar que el principio de especialidad versa sobre la primacía de la norma especial sobre la general, en función de que ante un conflicto de normas, en las que ambas sean aplicables en un caso en concreto, debe prevalecer la especial, puesto que, como su nombre lo indica, regula el caso de una forma más específica que la general, tanto para interpretación de las normas, como de la resolución de antinomias. Siendo esto lo que arroja la interrogante de ¿qué pasa si se habla de tributos y existen dos normas que regulan un caso, y que aquellas normas sean el CT y el COGEP?.

A prima facie, se puede dilucidar que al tratarse de materia tributaria, por simple lógica la norma que prima es el CT; *empero* aquí es donde radica el problema, si bien el CT por antonomasia es el ordenamiento que va a tratar sobre los tributos y sobre todo por la especialidad que lo faculta dentro de su articulado, específicamente en el numeral segundo, también se debe tomar en cuenta que la otra norma que se indica es el COGEP, haciendo especial énfasis en la palabra “orgánico”, que no se encuentra allí sin motivo, sino que denota su carácter jerárquicamente superior teniendo presente la pirámide que bosqueja Hans Kelsen, en donde la norma orgánica se encuentra solo por debajo de la CRE e Instrumentos Internacionales que versen sobre Derechos Humanos, y a su vez estando por encima de las ordinarias y demás normas, reglamentos, disposiciones y decretos (Código Orgánico General de Proceso, 2015a; Código Tributario, 2005a).

Por ende el obstáculo se encuentra ¿En qué norma hay que basarse?, en aquella que denota su carácter de especial o en la que indica una jerarquía superior ante un mismo caso, evidentemente sin soslayar los derechos del administrado. En el presente, se debe realizar una ponderación de principios, porque se tiene que considerar qué le resulta más beneficioso al administrado, en razón de que la administración de por sí goza de la prerrogativa que se indicó en párrafos anteriores, en este caso, el artículo que le pertenece al COGEP resulta de mucho más provecho al administrado porque le permite interponer las excepciones al juicio coactivo en un término de sesenta días en contraste con el articulado del CT que otorga veinte días término, dado que, para la recolección de todo tipo de pruebas que le resulten útiles al administrado, es conveniente un término mayor para lo mismo (Código Orgánico General de Proceso, 2015a).

En el ámbito tributario, el principio de jerarquía normativa asegura que la creación y regulación de los tributos se realice dentro de los límites que fija la CRE y las leyes. Esta última establece que solo la Asamblea Nacional puede ejercer la potestad tributaria mediante ley, mientras que los tratados internacionales en materia fiscal se integran al ordenamiento como normas de rango superior a la legislación ordinaria. En niveles posteriores se ubican las leyes tributarias como la Ley del Régimen Tributario Interno, y por debajo de ellas los reglamentos y decretos ejecutivos, que únicamente pueden desarrollar lo dispuesto en la ley sin alterar su esencia (Constitución Del Ecuador, 2008).

Finalmente, las resoluciones del Servicio de Rentas Internas, y las ordenanzas municipales ocupan el nivel más bajo y carecen de validez si contradicen normas de mayor jerarquía. En caso de conflicto normativo, el artículo 425 de la CRE dispone la aplicación de la norma superior, garantizando así seguridad jurídica y evitando arbitrariedades en la potestad impositiva del Estado (Constitución Del Ecuador, 2008).

El principio de jerarquía normativa constituye en sí una garantía especial para la seguridad jurídica de los contribuyentes, pues establece un orden claro de creación, regulación y aplicación de los tributos, ya que la CRE fija los principios y límites de la potestad tributaria, evitando de esta forma que autoridades inferiores creen conflictos en el que prevalezca la norma de mayor rango de modo equitativo y acorde al Estado de derecho

El debido proceso, previsto en el artículo setenta y seis de la CRE, constituye una garantía esencial frente al ejercicio de la potestad impositiva del Estado. El numeral uno

establece que toda autoridad administrativa o judicial tiene la obligación de respetar las normas y derechos de las partes, por lo que en materia tributaria se entiende que el SRI y demás entes fiscales no pueden imponer cargas, sanciones o medidas coactivas fuera del marco legal que les corresponde (Constitución Del Ecuador, 2008).

A su vez, el numeral cinco garantiza que, en caso de duda o conflicto entre normas sancionadoras, debe aplicarse la interpretación menos gravosa para el contribuyente, reforzando así los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica frente al poder sancionador de la entidad financiera, en concordancia el numeral siete desarrolla de manera amplia el derecho de defensa, resaltando el literal b, que obliga a otorgar al contribuyente tiempo y medios adecuados para preparar su defensa, garantizando la igualdad procesal, el literal K, que exige que las controversias sean resueltas por jueces independientes, imparciales y competentes, evitando que la Administración se convierta en juez y parte, y el literal L, que impone el deber de motivar toda resolución administrativa o judicial, de forma que las decisiones tributarias deben estar sustentadas en normas aplicables y en hechos reales, caso contrario toda actuación será nulificada (Constitución Del Ecuador, 2008).

Estas disposiciones, en su conjunto permiten que los contribuyentes no solo tengan la posibilidad de cuestionar legalmente una determinación tributaria, sino también que sus argumentos sean atendidos en un marco de justicia y equidad, de este modo, el debido proceso se rige como un límite constitucional a la potestad tributaria y como pilar indispensable para garantizar que el sistema impositivo se desarrolle dentro de parámetros de transparencia, proporcionalidad y respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos (M. Reyes, 2023).

En el marco jurídico ecuatoriano, el debido proceso se halla en un estado ambivalente. Por un lado, configura un derecho fundamental que se encuentra consagrado dentro de la norma suprema, expresamente reconocido dentro del artículo setenta y seis de la CRE, en virtud del cual se dispone que en todos los procesos donde se resuelvan derechos y obligaciones de cualquier naturaleza, debe garantizarse el debido proceso como una garantía esencial (Constitución Del Ecuador, 2008).

Desde esta perspectiva el debido proceso obra como un derecho subjetivo exigible, de cuyo incumplimiento deriva en que la persona que se ha visto perjudicada pueda interponer acciones constitucionales de protección frente a estos actos ilegítimos

emanados por la autoridad. Por otro lado, se constituye como principio rector del marco procesal, en razón que orienta la interpretación y aplicación de las normas procedimentales garantizando la coherencia entre el sistema y el cumplimiento del objeto del proceso.

Esta doble naturaleza que posee el debido proceso, le avoca un carácter vinculante y transversal dentro del marco jurídico ecuatoriano, tanto como derecho, puesto que tutela de modo directo la esfera jurídica de las personas frente al poder coercitivo del Estado; así como principio, porque actúa como parámetro de validez y eficacia de los actos procesales llevados a cabo, dotando a los mismos de legitimidad, sin importar que sean emanados de órganos judiciales o administrativos. De lo anterior se desprende que, el debido proceso no se encasilla únicamente a conformar una simple formalidad del proceso, sino que resulta en un pilar estructural de un Estado constitucional que profesa derechos y justicia, al asegurar la equidad procesal, la contradicción, imparcialidad y motivación de las resoluciones emitidas por las autoridades judiciales y administrativas. En tal virtud, no sólo “blinda” a los derechos fundamentales de los sujetos procesales, sino también el adecuado funcionamiento del aparato jurisdiccional, afianzando la seguridad jurídica y la vigencia del principio de legalidad.

En conclusión, los principios del derecho tributario en Ecuador constituyen los pilares fundamentales que orientan la acción fiscal del Estado y protegen a los contribuyentes frente a posibles arbitrariedades. Legalidad, generalidad, igualdad en relación con la capacidad contributiva, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, irretroactividad, transparencia, suficiencia recaudatoria, tutela judicial efectiva, jerarquía normativa, especialidad y debido proceso no son simples enunciados teóricos, sino auténticos mandatos constitucionales que exigen un ejercicio responsable y equitativo del poder tributario. La vigencia efectiva de estos principios no solo asegura un sistema tributario justo y eficiente, sino que también fortalece la confianza de los ciudadanos en el Estado y en la legitimidad de las cargas fiscales. Solo mediante su estricto respeto se puede alcanzar un sistema impositivo que contribuya realmente al desarrollo económico y social del país, bajo un marco de equidad, justicia y seguridad jurídica.

CAPÍTULO 2

2. DIFERENCIAS ENTRE LAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y EL COGEP RESPECTO DE LA PROPOSICIÓN DEL JUICIO DE EXCEPCIONES

2.1. Analogía

El problema en torno al “plazo” que en realidad es término surge en el Art. 12 #2 del CT en razón que, el término siempre trata sobre días hábiles a diferencia del plazo en donde se computan todos los días, en este sentido, el numeral segundo del mentado Art. determina que todo espacio de tiempo que haga referencia a días, se entenderá como término y para el presente caso que verse en torno a la interposición de excepciones al juicio coactivo donde se evidencia esta disparidad de coordinación en cuanto a la normativa contemplada dentro del marco jurídico ecuatoriano. El CT específicamente en el Art. 214 y el COA en el Art. 329 determinan que las excepciones deben presentarse en el término de veinte días contados estos desde que se realizó la notificación con el auto de pago. Siendo este plazo entendido ante la lógica de los principios de eficacia y celeridad de la gestión de los créditos públicos, en especial de los que poseen naturaleza tributaria, en donde el Estado y sobre todo la administración tributaria tiene por objetivo garantizar un mecanismo ágil para recuperar sus recursos (Codigo Organico Administrativo, 2017)(Código Tributario, 2005).

En contraposición, el COGEP, al ser la norma que por excelencia regula los procedimientos judiciales en general y en tanto las excepciones al trámite coactivo, proporciona un tratamiento diferente que, en la interpretación doctrinaria y jurisprudencial, puede implicar un término mucho más amplio, que tiene por fin proteger el derecho a la defensa de los administrados.

Esta divergencia normativa coloca al administrado en una posición incierta, puesto que, no siempre resulta claro u obvio cual es el termino aplicable ni ante quién debe interponerse las mentadas excepciones, esto en razón que en el CT en el Art. 214 determina que las excepciones se presentarán ante el ejecutor, mientras que en el COA en el Art. 329 establece que la demanda referente a excepciones será presentada ante el juzgador competente (Código Tributario, 2005).

Para los fines didácticos pertinentes, esta problemática será presentada a través de una analogía que hace referencia a la organización de una empresa. En aquella, se

encuentra el jefe que representa al COGEP, como norma orgánica de jerarquía superior, mismo que es el responsable de determinar las reglas generales del trámite y de garantizar que los procesos internos se lleven a cabo con armonía y tiempos que son considerados razonables. Por otro lado, se encuentra al empleado que hace las veces del CT y el COA, mismo que posee un conocimiento técnico que lo habilita para regular los aspectos concretos de su área, en este caso en particular, la tributaria y coactiva administrativa, en donde por esta especialidad, determina términos cortos con el objetivo de optimizar con eficiencia y celeridad el trámite.(Codigo Organico Administrativo, 2017).

El inconveniente surge a raíz de cuando el empleado, basándose en la experticia que posee, en donde busca ampliar su esfera de regulación más allá del contenido técnico de su área fijando así también términos procesales, que por lógica serian competencia de la autoridad superior. De esta manera, dentro de la empresa, el empleado decide de manera unilateral que un “informe” (excepciones a la coactiva) debe entregarse en veinte días, aunque el jefe ha dispuesto que el tiempo para entregar el informe sea de sesenta días para asegurarse que esta tarea sea completada en sesenta días. Esta contrariedad en cuanto a las instrucciones genera tal desorientación a los trabajadores (administrados y abogados), en donde desconocen a quien deben obedecer, si al jefe general por su jerarquía o al empleado.

Siendo este escenario llevado a un plano jurídico, sucede algo similar, algunos jueces aplican con base a su criterio el principio de jerarquía normativa y contemplan la primacía del COGEP, mientras que otros se decantan por el principio de especialidad y reducen el termino de acuerdo con el CT.

De esta situación deriva la inseguridad jurídica, que no se limita a un ejercicio teórico-jurídico, sino en una realidad que se aprecia en los juzgados del país, puesto que en algunas ciudades se exige que la presentación de excepciones se realice ante el órgano ejecutor, según lo determina el CT, mientras que en otros cantones se presentan ante los juzgadores competentes. Esta falta de armonía produce que el proceso dependa en medida del criterio del juez o de la practica local, provocando un efecto negativo en la igualdad de trato y el resultado de la decisión judicial.

Partiendo de esto la analogía con la empresa y su resultado ilustrativo con el orden interno se quebranta cuando el “empleado” intenta imponer sus reglas por encima del

“jefe”, en donde el sistema procesal se ve vulnerado cuando una norma de carácter especial irrumpe ámbitos que en teoría deben reservarse a la norma de mayor jerarquía.

Más que un conflicto de jerarquía normativa, la discrepancia entre los plazos establecidos en el CT el cual es de 20 días y el COGEP de 60 días, obedece a una naturaleza distinta de las acciones que cada cuerpo legal regula, los 60 días previstos en el COGEP refieren a las acciones de impugnación, mediante las cuales se cuestiona la validez del procedimiento coactivo o del derecho sustantivo mismo; mientras que los 20 días del CT se aplican a las excepciones dentro del procedimiento de ejecución de créditos tributarios, es decir estas actuaciones en fase de ejecución donde ya existe un crédito firme a favor de la Administración, no obstante la coexistencia de ambos plazos sin una reforma genera inseguridad jurídica, y permanece esta constante interrogativa sobre cual debe prevalecer en la práctica. (Código Orgánico General de Proceso, 2015).

La analogía de la organización de la empresa permite percibir la interacción que existe entre normas con respecto a los términos razonables y la competencia, en tanto que el “jefe” detenta una autoridad jerárquica para determinar el marco procesal y en cuanto al “empleado” aporta reglas para su campo, *empero* la controversia surge cuando este último se arroga facultades para determinar términos, con el riesgo de desnaturalizar el rol propio de la autoridad superior.

Para los fines pertinentes, es necesario robustecer esta analogía con base en la doctrina con el fin de coadyuvar a la interpretación, comprensión y aplicación de las normas, puesto que aporta con claridad al dar una perspectiva experta, pero a la vez sencilla de entender que permite denotar cómo la norma evoluciona y se adapta a las necesidades de la sociedad, razón por la cual se hace uso de la misma basándose en criterios de varios doctrinarios para así entender claramente que es la administración pública, los administrados, el termino y el procedimiento coactivo.

La administración pública es este sistema formado por varios mecanismos que de manera conjunta logran gestionar los intereses colectivos del Estado, desde esta perspectiva. Según Max Weber (1947, como se citó en Jaramillo, 2024) describe a la administración como una burocracia que posee reglas, jerarquía, trabajo dividido y profesionalismo. De la misma manera, Francisco Guerrero (2022, como se citó en Jaramillo, 2024) señala que esta, dependiendo de las competencias legales otorgadas dirigen los procedimientos. Lo que estos expertos en la materia permiten entender en

relación con el proceso coactivo, es que se puede evidenciar claramente como la esencia de lo que debería ser la administración pública se encuentra erosionada en razón de la ambigüedad dentro del marco jurídico ecuatoriano, porque el Estado debe promover enfáticamente la eficiencia, misma que afecta directamente la supervisión de intereses públicos y privado (Jaramillo & Idrobo Paredes, 2024).

Los administrados en este caso en particular son las personas o entidades que se encuentren bajo tutela estatal. Según el diccionario jurídico Anbar (1997, como se citó en Jaramillo, 2024) determina a los mismos como individuos cuyos bienes son controlados por órganos públicos. Francisco Guerrero Celi (2022, como se citó en Jaramillo, 2024) los enmarca como aquellos titulares de derechos subjetivos que deben ser acreditados. Estos doctrinarios permiten relacionar la idea de que el Estado es aquel que debe encargarse de procurar que los derechos de los administrados no se vean vulnerados, cosa que no hace, puesto que, la falta de claridad en la norma deja en la indefensión a las personas, convirtiendo así, la relación Estado-administrado en desigual.(Jaramillo & Idrobo Paredes, 2024).

El término es el tiempo que se tiene para tomar cualquier acción legal. Mario Cruz (2006, como se citó en Jaramillo, 2024) lo establece como aquel evento futuro, pero cierto que subordina efectos, por lo que, este espacio de tiempo limita de cierta manera a las personas en cuanto a las acciones que puede tomar en razón del efecto que van a causar, es decir, si se pasan de este término, sus acciones cambian radicalmente el resultado, generando así incertidumbre en la aplicación práctica (Jaramillo & Idrobo Paredes, 2024).

En cuanto al procedimiento coactivo como mecanismo de cobro, se observan varios enfoques dentro del prisma del mismo, conforme al diccionario jurídico Anbar (1997, como se citó en Jaramillo, 2024) define a este como un procedimiento privilegiado que busca el cobro de tasas e impuestos, en relación con esto el criterio de García de Enterría y Fernández Tomas (2006, como se citó en Jaramillo, 2024) resaltan un carácter exorbitante, puesto que este privilegio le permite al Estado actuar sin jueces, siendo estos quienes buscan aquello que es imparcial y justo, al presumirse la legalidad de lo actuado. De la misma manera, Moreta y Cárdenas (2022, como se citó en Jaramillo, 2024) establecen que este proceder no es jurisdiccional, sino un trámite administrativo que atribuye a los funcionarios para realizar el cobro mediante procedimientos plenamente legales. Este equilibrio resulta frágil, pues, aunque el Estado posee la potestad de ejecutar, debe garantizar el respeto a los derechos y la oportunidad de oposición de los

administrados, sin embargo, el artículo 329 del COA, pese a precisar un plazo de 20 días y al juzgador competente no determina desde cuando debe contarse dicho plazo lo que genera ambigüedad e interpretaciones diversas entre jueces y abogados. A diferencia del CT en el artículo 214 que determina que el proceso inicia desde la notificación del auto de pago, el siguiente día hábil dentro de 20 días, ante el ejecutor (Jaramillo & Idrobo Paredes, 2024),(Codigo Organico Administrativo, 2017)(Código Tributario, 2005).

2.2. Disección de los cuerpos normativos

La interposición del juicio de excepciones al trámite coactivo constituye uno de los mecanismos de defensa fundamentales frente al poder ejecutivo de la Administración Pública en Ecuador. Para comprender a cabalidad este recurso, es esencial un análisis comparativo de los principales cuerpos normativos ecuatorianos que regulan la materia; el COGEP, el COA y el CT, cada uno de estos códigos especializados establecen reglas, plazos y autoridades competentes distintas que impactan directamente la forma en que los ciudadanos pueden oponerse al cobro forzoso de sus obligaciones, esta multiplicidad de fuentes normativas genera una serie de conflictos y ambigüedades, especialmente en lo que respecta a la competencia y el procedimiento, lo que obliga a un análisis exhaustivo para determinar la jerarquía aplicable y resolver las antinomias, un problema crucial es la falta de unificación completa del régimen de excepciones y de los efectos que estas producen, especialmente en lo que concierne a la suspensión del cobro coactivo, desde este análisis académico, la revisión conjunta de estos tres cuerpos legales permite identificar tanto los avances como las deficiencias del sistema procesal ecuatoriano en el ámbito de la ejecución coactiva.

La acción a la coactiva se da como una herramienta de ejecución privilegiada, facultando a las administraciones públicas para el cobro de deudas a su favor sin necesidad de recurrir a la vía judicial ordinaria. Este mecanismo, si bien eficiente para el Estado, requiere de contrapesos que garanticen el derecho fundamental a la defensa de los administrados, en este contexto surge el Juicio de Excepciones a la Coactiva, un procedimiento judicial que permite al deudor cuestionar la validez de la ejecución.

Sin embargo, la efectividad del COGEP se ve comprometida al intentar aplicarlo en la práctica a los procedimientos especiales de cobro coactivo, ya que este código no fue concebido para regir integralmente las actuaciones de naturaleza administrativa realizadas directamente por las entidades públicas con facultad coactiva, lo cual genera

un desfase entre el modelo garantista judicial y la realidad ejecutiva administrativa. Esta tensión se agrava con la discusión jurisprudencial existente sobre si ciertas excepciones deben ser resueltas mediante un auto interlocutorio o una sentencia definitiva, lo que introduce criterios dispares y reduce la previsibilidad del sistema. Por lo tanto, aunque el COGEP representa un marco robusto para el ejercicio de excepciones en sede judicial, su adecuada articulación con las normas especiales, como el COA y el CT, es indispensable para operar con coherencia y eficacia en el amplio ámbito de la coactiva administrativa (Serrano, 2018).

El COGEP, en su artículo 315 establece de forma explícita que el procedimiento ordinario es el camino a seguir para el Juicio de Excepciones a la Coactiva, señala que este procedimiento ordinario será aplicable a todos los casos en que se propongan excepciones, y que el juez calificará la demanda, dispondrá la citación al funcionario ejecutor para que suspenda la coactiva y convocará a audiencia. Es decir, establece con claridad que la competencia para conocer las excepciones corresponde a un juez, y no a la administración (Código Orgánico General de Proceso, 2015).

El legislador, al remitirse a este procedimiento, dota a la acción de un carácter judicial pleno, separándola claramente del ámbito administrativo. El COGEP también designa el órgano principal que debe manejar este juicio es decir el juzgador competente y es ante este juzgador que se debe interponer la demanda, y será quien, una vez calificada la misma, ordenará la suspensión del procedimiento de ejecución coactiva, en su artículo 316 presenta una lista detallada de diez excepciones que pueden ser propuestas por el ejecutado, incluyendo aspectos sustantivos como la inexistencia de la obligación, su extinción, la incompetencia del funcionario ejecutor, y la nulidad del auto de pago, así como otras excepciones de carácter más procedimental (Código Orgánico General de Proceso, 2015).

La precisión del COGEP lo posiciona como la guía principal en cuanto a la forma y el fondo de este tipo de juicios, en donde en los artículos antes mencionados, regulan de forma expresa el juicio de excepciones a la coactiva.

El COA como el marco general para la actuación pública, estableciendo el procedimiento coactivo que las entidades utilizan para el cobro forzoso de obligaciones nacidas de actos administrativos. A diferencia de un esquema judicial, el COA configura un proceso puramente administrativo donde la misma autoridad que generó la obligación

tiene la potestad de iniciar y sustanciar su propia ejecución. Este modelo otorga a la administración la facultad de ejecutar directamente sus decisiones, con la opción para el administrado de interponer recursos internos y, finalmente, recurrir a la vía contencioso-administrativa. Si bien este diseño favorece la eficacia y economía de la gestión pública, genera importantes desafíos en cuanto a la imparcialidad y el debido proceso, pues la misma entidad concentra las funciones de determinación, ejecución y resolución de defensas iniciales, se encuentra su especialidad para regular la coactiva administrativa y la exigencia de un acto administrativo firme como requisito de ejecución (Codigo Organico Administrativo, 2017).

No obstante, sus principales debilidades radican en la ausencia de una norma detallada de excepciones comparable al que ofrece el COGEP y, crucialmente, en la inexistencia de una suspensión automática del cobro al interponerse las defensas. Bajo la lógica administrativa, se prioriza la continuidad del procedimiento, colocando al administrado en una posición de desventaja frente al poder ejecutor del Estado. Esta tensión inherente entre la eficacia administrativa y las garantías procesales demanda que el COA se articule necesariamente con los principios constitucionales de debido proceso y tutela judicial efectiva, así como con las normas procesales de carácter general, a fin de alcanzar un equilibrio justo (Codigo Organico Administrativo, 2017).

El COA aborda el procedimiento de ejecución coactiva, en este caso, en su artículo 328, dicho artículo enumera ocho excepciones que pueden oponerse a este procedimiento, establece un catálogo taxativo de excepciones que el deudor puede oponer al procedimiento coactivo la incompetencia del órgano ejecutor, la ilegitimidad de personería del ejecutado, la inexistencia o extinción de la obligación, la falta de calidad, la existencia de recursos o reclamaciones pendientes, las solicitudes de facilidades de pago, la suspensión del acto administrativo que se ejecuta y la duplicación de títulos respecto de una misma obligación (Codigo Organico Administrativo, 2017).

Es importante notar que esta lista no es idéntica a la del COGEP, lo que ya introduce una primera fuente de confusión. Por ejemplo, el COA incluye la excepción de estar en trámite un reclamo administrativo, mientras que el COGEP es más específico al mencionar el reclamo o recurso administrativo. A pesar de estas diferencias, el COA mantiene la coherencia con el COGEP en cuanto a la jurisdicción, en su artículo 329 establece que la demanda de excepciones se interpondrá ante el juzgador competente, en un plazo de veinte días. Este plazo es una adición importante que no está especificada de

forma tan directa en el COGEP, y se alinea con la lógica de un proceso judicial que requiere de tiempos definidos (Código Orgánico General de Proceso, 2015).

De la confrontación de estos cuerpos normativos emergen, sin embargo, conflictos concretos de interpretación y aplicación. El primero y más evidente es la duda sobre ante quién debe interponerse la excepción, si bien la coactiva se desarrolla administrativamente por un recaudador o ejecutor, las normas procesales COGEP y, el COA establecen que la solución de las excepciones corresponde al juez. De esta manera, la interpretación coherente y sistemática indica que el administrado debe plantear el juicio de excepciones ante un órgano judicial competente y no ante el funcionario que dirige la ejecución, de modo que la suspensión y control efectivo de la coactiva queden bajo imparcialidad jurisdiccional.

En segundo término, existe una discrepancia en la enumeración de causales, el COGEP presenta diez excepciones mientras que el COA ofrece solo ocho, esto plantea la cuestión de cuál catálogo debe considerarse aplicable. Atendiendo a la jerarquía normativa y al carácter del COGEP como ley procesal general, la lista del COGEP debería entenderse como la más completa y de aplicación general en todo juicio de excepciones, mientras que las enumeraciones del COA o del CT deben leerse de forma complementaria y restringida a su ámbito administrativo particular.

El CT se distingue como el cuerpo normativo que rige de manera específica las complejas relaciones tributarias en el país y, de forma particular, el procedimiento coactivo destinado a asegurar el cobro de las obligaciones fiscales que no han sido saldadas. Este Código dota a las administraciones tributarias de facultades amplias y discrecionales no solo para determinar y liquidar los tributos, sino también para iniciar de oficio la ejecución y aplicar medidas cautelares o embargos expeditos con el fin de garantizar la recaudación estatal. En lo que concierne a la interposición de excepciones y defensas por parte del contribuyente, el CT se aparta de un modelo plenamente garantista, ya que no contempla la suspensión automática del cobro coactivo (Código Tributario, 2005).

En su lugar, somete la efectividad de cualquier defensa a una posterior decisión administrativa o, en última instancia, al acceso a la jurisdicción contencioso-tributaria. Esta configuración legal obedece a la prioridad recaudatoria del Estado, buscando de esta manera asegurar la continuidad de los ingresos públicos, sin embargo, esta priorización

puede limitar seriamente el ejercicio pleno del derecho de defensa del contribuyente, quien se ve obligado a soportar la aplicación de medidas de ejecución forzosa, como embargos o retenciones, incluso mientras su impugnación de fondo se encuentra pendiente de una resolución definitiva por parte de los tribunales judiciales.

El CT regula en sus artículos 212 y 214 el derecho del contribuyente a interponer excepciones frente al procedimiento coactivo, el artículo 212 establece de manera taxativa como la incompetencia del funcionario ejecutor, ilegitimidad de personería, inexistencia o extinción de la obligación tributaria, duplicidad de títulos, reclamos administrativos pendientes, facilidades de pago vigentes, demanda contencioso tributaria presentada y nulidad del auto de pago o del procedimiento por defectos graves, configurando así un mecanismo especial de defensa sustentado en el principio de legalidad, en tanto que en el artículo 214 dispone que estas excepciones deben presentarse ante el ejecutor coactivo dentro de los veinte días contados desde el día hábil siguiente a la notificación del auto de pago, plazo de carácter perentorio que obliga al contribuyente a actuar con celeridad. Aunque su presentación no suspende automáticamente la ejecución coactiva, sí obliga al ejecutor a tramitar y resolver las excepciones antes de continuar, permitiendo posteriormente al administrado acudir al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario si persiste la controversia. En conjunto, este esquema normativo equilibra la potestad recaudatoria del Estado con el derecho al debido proceso y la defensa del contribuyente, garantizando un cauce procesal específico y plazos definidos para cuestionar la ejecución tributaria (Código Tributario, 2005).

En definitiva, el Juicio de Excepciones a la Coactiva salvaguarda el equilibrio constitucional entre el poder de ejecución del Estado y el derecho fundamental del ciudadano a la defensa. El análisis de las normativas ecuatorianas, incluyendo el COGEP, el COA y el CT, desvela una relación compleja, pero que se resuelve bajo el principio de jerarquía normativa. A pesar de que la acción coactiva se inicia en el ámbito administrativo por el funcionario recaudador, la ley es clara al conferir la competencia para dirimir las excepciones exclusivamente al juzgador competente bajo el procedimiento ordinario que se encuentra determinado en el COGEP.

Los aparentes conflictos en la enumeración de excepciones y en la competencia se disipan al entender que la ley procesal general (COGEP) prevalece sobre las leyes especiales (COA y CT) en lo que respecta al procedimiento judicial, de esta forma, el juicio de excepciones no es un mero trámite administrativo, sino una acción judicial de

pleno conocimiento que garantiza la imparcialidad y el debido proceso. En consecuencia, la correcta interposición de la demanda debe ser siempre ante el juez, utilizando el catálogo más amplio y garantista de excepciones que provee el COGEP, asegurando así que la potestad coactiva del Estado se ejerza siempre dentro de los límites de la ley y con respeto a los derechos del administrado para evitar vulnerar los derechos de estos últimos.

La comparación sistemática entre el COGEP, el COA y el CT revela una compleja y problemática fragmentación normativa en lo referente al ejercicio del juicio de excepciones al trámite coactivo, impactando directamente la seguridad jurídica y el pleno ejercicio del derecho de defensa de los administrados. Estas divergencias son cruciales y se manifiestan en cuatro ejes centrales: la autoridad competente para dirimir las controversias, el momento procesal oportuno para interponer las defensas, el efecto suspensivo que estas producen sobre la ejecución, y la naturaleza misma de este procedimiento (judicial *versus* administrativa). Mientras el COGEP establece el estándar de garantía más alto, asegurando la intervención de un juez imparcial desde el inicio y confiriendo suspensión automática al cobro hasta la decisión definitiva, el COA y, con mayor rigidez, el CT, diseñan procesos donde la propia autoridad ejecutora mantiene el control del procedimiento en sede administrativa, postergando la intervención judicial y eliminando la suspensión automática.

Esta coexistencia de tres regímenes paralelos genera una incertidumbre práctica considerable, pues la eficacia de la defensa depende críticamente de la normativa aplicable y de la entidad que lleva a cabo la coactiva. La consecuencia más grave se observa en el contexto tributario, donde la falta de suspensión automática contraviene la lógica del debido proceso al obligar al contribuyente a soportar medidas de ejecución (embargos, retenciones, etc.) antes de que se resuelva judicialmente su impugnación, afectando la presunción de legalidad relativa y el principio de proporcionalidad. Aunque los recursos contenciosos posteriores sirven como correctivos *ex post*, su tardanza en llegar resulta insuficiente para reparar los daños económicos derivados de una ejecución acelerada y potencialmente injusta, por lo tanto, esta comparación subraya una necesidad impostergable de armonización legislativa. Es indispensable revisar y unificar el régimen de excepciones para garantizar que, independientemente del ámbito de la materia, tanto administrativa, como tributaria, el administrado debe disponer de un mínimo común de garantías procesales que incluyan, fundamentalmente, la suspensión del cobro mientras sus defensas son sustanciadas por un órgano verdaderamente imparcial, consolidando así

un equilibrio necesario entre la legítima potestad recaudatoria del Estado y el absoluto respeto a los derechos fundamentales (Aguirre-Ramírez & D'Ambrocio-Camacho, 2023; Serrano, 2018).

2.3. Errónea aplicación del procedimiento

La errónea interpretación del procedimiento en el juicio de excepciones al trámite coactivo constituye una problemática relevante en la garantía del debido proceso en Ecuador, principalmente cuando se confrontan las normas establecidas por el COGEP, el COA y el CT, en donde la multiplicidad de normas y las variaciones en sus disposiciones generan incertidumbre sobre la autoridad competente, el momento procesal adecuado para interponer las defensas, el efecto suspensivo de estas sobre la ejecución y la naturaleza misma del procedimiento, dificultando la aplicación uniforme del derecho a la defensa. el cálculo erróneo de los plazos legales, establecidos de manera taxativa como veinte días hábiles contados desde la notificación del auto de pago, ha sido interpretado de forma equivocada al considerar días inhábiles o aplicar plazos previstos en el COGEP, lo que conlleva a la declaración de excepciones legítimas y afecta el derecho del contribuyente a una defensa efectiva (Serrano, 2018).

Otra fuente de errores de interpretación surge al trasladar mecánicamente procedimientos del COGEP al ámbito administrativo y tributario, incorporando requisitos adicionales como la consignación de caución o audiencias preliminares que no forman parte del diseño legal del COA o del CT, alterando la lógica y la finalidad de los procedimientos coactivos establecidos en estas normas especiales. En donde estas interpretaciones indebidas colocan al administrado en una posición desigual frente al poder ejecutivo, obligándolo a soportar medidas de ejecución como embargos o retenciones antes de que su impugnación sea resuelta por un órgano judicial, afectando la proporcionalidad, la presunción de legalidad relativa y la tutela judicial efectiva.

La jurisprudencia ecuatoriana ha buscado delimitar estas discrepancias, estableciendo que la interposición de excepciones constituye un derecho que debe ser conocido por el juez competente, reforzando la prevalencia del COGEP como norma procesal general, aunque la coexistencia con el COA y el CT mantiene ciertos puntos de tensión, en particular sobre el efecto suspensivo del cobro coactivo, mientras el COGEP reconoce que la presentación de excepciones suspende automáticamente la ejecución, otorgando protección inmediata al administrado y asegurando la intervención de un juez

imparcial, el COA permite que la autoridad ejecutora continúe con la coactiva mientras tramita internamente las defensas, y el CT exige que las excepciones sean presentadas ante el ejecutor sin suspender automáticamente la acción de cobro, dejando al contribuyente expuesto a medidas de ejecución hasta la eventual resolución judicial. Esta situación refleja un conflicto sistemático entre eficacia administrativa y garantías procesales, evidenciando la necesidad de aplicar una interpretación restrictiva y especializada que respete la jerarquía normativa, reconociendo que el COGEP, como ley procesal general, debe prevalecer en la determinación de los procedimientos judiciales de excepciones, mientras que el COA y el CT se aplican de manera complementaria dentro de sus respectivos ámbitos administrativos (Aguirre-Ramírez & D'Ambrocio-Camacho, 2023).

En la práctica, la discrepancia en la enumeración de excepciones entre el COGEP y el COA constituye una fuente constante de confusión; mientras el COGEP contempla diez excepciones que incluyen aspectos sustantivos y procedimentales, el COA establece un catálogo de ocho causales, algunas de las cuales se superponen parcialmente y otras no se contemplan en la normativa judicial. Este desajuste provoca que los administrados y los funcionarios interpreten de manera diversa el alcance de las defensas permitidas, generando inconsistencias en la suspensión del cobro y en la admisión de excepciones, lo que puede derivar en vulneración del derecho a la defensa y afectación de la seguridad jurídica (Jordán, 2010).

En este sentido, se puede entender que la dispersión normativa entre el COGEP, COA Y CT genera fricciones que van más allá de lo meramente procesal, puesto que, comprometen directamente la plena eficacia del derecho a la defensa de los administrados y del principio de seguridad jurídica, por ende no se trata únicamente de un problema técnico en la determinación de plazos o la enumeración de excepciones como tal, sino va más encaminado a una afectación sustancial a la equidad procesal en la relación administración-administrado evidentemente sin soslayar a lo determinado dentro de las normas. Esta situación exige la reflexión sobre la necesidad inherente de interpretar de manera restrictiva las potestades de ejecución del Estado, para que de esta manera se pueda asegurar la eficiencia recaudatoria no subyugue al respeto del debido proceso.

De la misma manera, se puede apreciar que la jurisprudencia ecuatoriana, si bien ha progresado en precisar ciertos aspectos, aun no proporciona un marco jurídico uniforme que permita dar fin a las contradicciones existentes. Ello crea la posibilidad de

que se genere un campo fértil para el desarrollo doctrinario y académico, en el que resulta imprescindible examinar sistemáticamente cómo se estructuran los principios constitucionales con las normas especiales de derecho administrativo y tributario. En donde solo a partir de esta labor sistemática será posible consolidar un marco interpretativo que haga posible la atribución de legitimidad jurídica para equilibrar la eficacia de la balanza administrativa con la tutela judicial efectiva, con el objeto de prevenir que el contribuyente quede expuesto a medidas coactivas desproporcionadas antes de que resuelvan aquello que consideren mejor para su defensa (Reyes Garzón, 2023).

CAPÍTULO 3

3. CRITERIOS DE SOLUCIÓN

3.1. Entrevistas tripartitas a expertos en la materia

El presente apartado tiene por objeto fungir como complemento para la revisión teórica-normativa realizada previamente en los capítulos precedentes a través de la incorporación de un enfoque cualitativo con sustento en entrevistas dirigidas a actores jurídicos con experticia directa en la ampliación del procedimiento coactivo y en la interpretación de las normas que lo regulan. Este recurso se orienta a obtener una comprensión más amplia del problema tratado, mismo que se centra en las implicaciones del debido proceso dentro del juicio de interposición de excepciones a la coactiva frente a la discrepancia que existe entre los términos y disposiciones del COGEP y CT, así como en la determinación del órgano competente ante quien deben proponerse las mentadas excepciones.

En la práctica judicial y administrativa, la coexistencia de normas con alcances distintos respecto a términos, competencias y procedimientos que genera tensiones interpretativas que afectan el derecho a la defensa de los administrados, en este sentido, el principio consagrado dentro de la CRE y desarrollado por la jurisprudencia ecuatoriana referente al debido proceso constituye un eje medular de análisis que demanda su observancia en toda actuación administrativa o judicial.

En virtud de aquello, resulta pertinente realizar entrevistas a 3 actores cuya experticia permite abordar la problemática desde perspectivas complementarias y contrastadas desde diferentes aristas, siendo estas las de un exjuez, director jurídico o miembro del departamento legal del SRI y por último un abogado en libre ejercicio.

En cuanto al exjuez, es necesario su conocimiento práctico en la sustanciación de procesos coactivos o contenciosos, debido a que es capaz de proporcionar una visión desde la función jurisdiccional respecto a la aplicación del COGEP y su relación con las disposiciones tributarias especiales.

El director jurídico o miembro del departamento jurídico del SRI, como representante del ente administrativo encargado de ejecutar la potestad coactiva estatal, cuya experiencia resulta imprescindible para comprender la práctica institucional y los criterios administrativos que dirigen la gestión de las excepciones.

El abogado en libre ejercicio, especializado en materia tributaria-procesal, que proporciona una perspectiva externa e independiente enfocada en la defensa técnica de los administrados y en las dificultades prácticas que se presentan al ejercer el derecho a la defensa en los actos coactivos.

La elección de esta estructura tripartita obedece a una necesidad de observar y contrastar 3 versiones fundamentales del fenómeno jurídico que presenta la problemática desde una óptica judicial, administrativa y profesional que permite así construir un panorama integral del problema, identificando tanto las coincidencias como divergencias en la interpretación de la normativa aplicable, así como posibles vacíos normativos que puedan tener incidencia en la vulneración del debido proceso. En este contexto, las entrevistas se desarrollan bajo una óptica descriptiva y analítica orientada a recopilar criterios técnicos y valoraciones jurídicas sustentadas en la experiencia profesional de los participantes, en donde los resultados obtenidos serán examinados en razón de los objetivos previamente mencionados, contribuyendo así a la formulación de conclusiones y la propuesta de aplicación uniforme y garantista del procedimiento coactivo en el Ecuador.

3.1.1. Exjuez

¿Desde su experiencia profesional, considera usted que el actual procedimiento de interposición de excepciones en el juicio coactivo, según lo regula el COGEP, el CT y el COA, garantiza adecuadamente el derecho al debido proceso y la defensa del administrado? ¿Por qué?

Bueno, yo creo que efectivamente la acción de excepciones en sí misma no es una acción normal, es justamente un derecho a la tutela del administrado frente a la acción administrativa, una acción de recaudación implica que hay una obligación firme, hay un título ejecutivo y el contribuyente tendría que realizar el pago. Pero la excepción justamente permite que ejerza un derecho a la defensa frente a esa acción, pese a que la obligación esté ya definida y clara. Así está regulado en el COGEP, el CT y COA.

Claro, pero luego podríamos tocar el tema de la primacía de las leyes tributarias y las demás leyes, de tal manera que la norma que principalmente gobierna el tema de la acción colectiva, para nuestro caso el CT, el COGEP, más bien tiene solo las normas de procedimiento más que la acción en sí misma, el contenido de la acción

¿Ha tenido conocimiento o participación en casos en los que se haya generado conflicto sobre la competencia o aplicación normativa en un proceso coactivo? En caso afirmativo ¿cómo se resolvió y, desde su criterio profesional, ¿cuál sería la vía más adecuada para garantizar uniformidad en estos casos, por ejemplo, reforma legal o jurisprudencia vinculante?

Bueno, todo el tiempo, desde que yo recuerdo en mi experiencia profesional, el CT establecía que el órgano competente para conocer y resolver era el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, todo el tiempo esa era la estructura, el ejecutor coactivo no era más que el receptor de la acción y él tenía que remitir al TCT, de tal manera que el único órgano competente para administrar justicia y dictar resolución respecto a las excepciones es el TCT.

El tema es que, en este país, a diferencia de muchos otros países que tienen un tratamiento específico para los temas que son administrativos y tributarios, se han unificado los procesos, la mayoría de los países, los procesos comunes, los civiles, los procesos penales, los procesos no relacionados con la vinculación Estado-contribuyente tienen un ámbito totalmente distinto, con jueces totalmente distintos y jueces especializados para esa materia. En el Ecuador se mantiene una especie de mixtura en esas dos situaciones porque hay jueces especializados, pero se unificó el código. Cuando en el 2015 se estableció el COGEP, nosotros habíamos sostenido siempre que el procedimiento contencioso administrativo y el procedimiento contencioso tributario debían estar al margen del proceso común, pero bueno, son las decisiones del Consejo de la Judicatura y nosotros presentamos una ponencia en ese sentido, pero ellos sostenían que tiene que ser un único proceso, a diferencia de otros países.

Entonces eso genera el conflicto, porque no se puede mezclar la materia del derecho penal común con el derecho penal administrativo que regula otro tipo de relaciones, son las relaciones entre el Estado y el contribuyente, en el caso del tributario y en el caso del administrativo, el Estado y los administrados, entonces esa mezcla de los códigos generó el conflicto, pero por ventaja de los principios generales del derecho tributario, el mismo COGEP establece la supremacía de las normas especiales, que en este caso el CT es una norma especial, sobre el COGEP, y por lo tanto lo que prime en este caso, y con claridad absoluta, son las regulaciones establecidas en el CT en caso de conflicto, porque el COGEP, a través del artículo 315, me parece que establece un capítulo específico para lo contencioso tributario, y ahí incluye la acción de excepciones como una de las facultades

de los tribunales legítimos de los fiscales, pero eso estuvo ya regulado en el Código mucho antes, de tal manera que el 315, y en adelante del COGEP, siempre estará supeditado a lo que dispone las normas del CT, en este caso para las excepciones 212 y 214.

porque originalmente el Código regulaba la acción de excepciones, señalaba un plazo de tres días para pagar la obligación o deducir excepciones, y no había un procedimiento específico para deducir excepciones, obviamente la excepción se presentaba ante el ejecutor coactivo, y éste tenía, como lo tiene ahora, la obligación de remitir inmediatamente al juez competente para que resuelva sobre la materia de la excepción.

Hay vacíos, porque si usted revisa el COGEP, habla de la acción de excepciones como proceso sumario, ordinario, y los plazos establecidos en el COGEP son plazos generales que necesariamente no inciden en lo regulado en el CT. Por ejemplo, en esto no hay norma expresa en el COGEP respecto a en qué fecha se presenta, en qué plazo se presentan las acciones de excepciones, pero hay la norma específica del CT que dice 20 días. Antiguamente se decía que dentro de los 3 días falle o diga bien eso de sus excepciones. Entonces tenían que presentar las excepciones dentro de los 3 días posteriores a la notificación con el auto de pago. Ahora el Código extiende a 20 días y no podríamos nosotros pensar que hay conflicto con el CT, digamos con el COGEP que dice que las acciones contenciosas tributarias se presentarán en los 90 días cuando son acciones directas y subjetivas, entonces los 90 días no cabrían en este caso porque tiene primacía la regla establecida en el 114 del CT. Ahora el conflicto podría darse en que, si el contribuyente presenta una demanda directa ante el Tribunal Judicial de los contenciosos tributarios, allí habría alguna situación de carácter formado y de carácter tutelar de los derechos, hay un vacío porque el juez, si hay norma expresa y si prima la norma del CT sobre las normas del COGEP, tendría que inhibirse y decir no presente usted ante el Ejecutor y luego el Ejecutor tendrá que enviarla.

Pero nosotros siempre hemos interpretado en el sentido de la tutela jurídica del contribuyente, de la defensa de los derechos y de la garantía fundamental de ese derecho a la defensa del artículo 76 y el 169 también de la CRE que establece la primacía del CT y el juez tendrá necesariamente porque los jueces somos garantistas del derecho y no podemos dejar en indefensión porque eso sería afectar derechos fundamentales. De tal manera que, si se presenta una acción de este tipo al Tribunal Distrital de lo Fiscal, el juez

tiene la obligación de admitirla por este mandato constitucional y remitir al Ejecutor coactivo para que en el plazo que él señale envíe el procedimiento coactivo con todos los datos para que el juez pueda pronunciarse, es decir, ahora incluso hay un poco más de posibilidad para el contribuyente que pueda presentar directamente ante el Tribunal y el Tribunal de al juez de coactivas que remita el proceso.

Y en otro caso, lo que sería lo normal, lo común, que el contribuyente presente siempre sus acciones directamente ante el Ejecutor coactivo y el Ejecutor coactivo tendría el plazo de ocho días para remitir al juez para que resuelva. Yo creo que el contribuyente debe ver las opciones de acuerdo a sus intereses, pero lo lógico sería cumplir con el mandato del CT y lo excepcional podría devenir el derecho de la presentación directa al Tribunal. Pero eso no implica que, por haber presentado al Tribunal su acción de excepciones, directamente pierda el ejercicio de sus derechos porque el juez, repito, de acuerdo a la norma constitucional y a la ley orgánica de la función judicial, es el sujeto que ejerce la tutela jurídica de los administrados y de los contribuyentes en este caso.

En su criterio, cuál debería ser el órgano competente para conocer y resolver las excepciones dentro del procedimiento coactivo: el juez ordinario, conforme lo dispone el COGEP, ¿o el ejecutor administrativo, como lo establecen el COA y el Código Tributario? ¿Qué fundamentos jurídicos o prácticos sustentan su posición, y cómo debería lograrse una unificación del trámite para evitar interpretaciones contradictorias?

Bueno, sí ha existido un caso de ejercicio de magistratura, algunos problemas, sobre todo cuando se iniciaba vigencia del COGEP, dado que el CT decía que la acción coactiva podrá presentarse mientras esté en trámite el proceso coactivo. Es decir, hay un espacio de tiempo desde que se presenta, desde que se notifica con el auto de pago hasta antes del remate, decía la norma.

El COGEP creó una nueva figura de excepciones y se pretendía originalmente que todas las acciones de excepción se presenten directamente ante el tribunal y no ante los ejecutores. Y eso generó una serie de conflictos porque unos presentaban directamente al tribunal y otros deducían la acción de excepciones ante el ejecutor coactivo. Los ejecutores coactivos no están vinculados con el debido proceso y las garantías procesales, se negaban a recibir los trámites y decían que tenían que presentarse ante el tribunal.

Y eso generó un grave conflicto. Nuestra solución fue fácil porque en esa época admitimos los dos trámites. No había norma expresa, no había plazos específicos, ni los hay ahora en el COGEP y tampoco había un plazo concreto porque la norma era general, decía dentro de los tres días posteriores a la notificación del auto de pago podrá deducir, digamos, paga o deduce excepciones. Pero decía deduce excepciones dentro del plazo legal y no había ningún plazo legal para la excepción, de esta manera que la norma de las excepciones decía podrá deducirse el escrito de excepciones luego de notificado el acto de pago hasta el momento del remate, hasta antes del remate. O sea, había un espacio de tiempo limitado, no definido desde la presentación, desde la notificación hasta el inicio del remate.

Es decir, había este límite. Una vez que se iniciaba el remate ya no era posible decir excepciones y era lógico porque había iniciado el remate y generado un sistema de venta pública. Era difícil que en ese momento se pueda suspender el trámite del remate, por eso es que la norma decía hasta antes del remate, y luego otros interpretaban, otros pretendían más bien que el plazo de 90 días era el que regía para que los contribuyentes puedan deducir excepciones. Siempre hemos sostenido como principio fundamental que la norma, que prima es la norma del CT sobre el COGEP en este caso, que son dos fases.

Una fase es administrativa, netamente la presentación de la demanda y la otra es jurisdiccional cuando el ejecutor remite el proceso al juez competente. Entonces, en este caso no podríamos nosotros aplicar la norma común del COGEP que decía 90 días porque es en contra la lógica. Si presentamos dentro de los 90 días de acción de excepciones el proceso continuaba.

¿Quién suspende la acción de excepciones? ¿Cómo se suspende?

El ejecutor podría ya iniciar el remate y generar un grave perjuicio al contribuyente. Entonces, nosotros consideramos desde el principio que la acción de excepciones que se presente directamente a su tribunal debe estar dentro de ese lapso de tiempo que corresponde a la notificación con el autor de pago hasta antes del remate. Por ventaja, ya después yo ya no estuve en la Función Judicial y el CT se reformó y se estableció este plazo de 20 días de tal manera que ahora, a mi criterio, sería uniforme el tema de los 20 días.

Puedo presentar dentro de los 20 días, faltando un día, el 19, al tribunal y el tribunal tendrá la obligación de aceptarlo por este principio de protección de tutela judicial porque

no se puede sacrificar por mera formalidad los derechos del contribuyente, sobre todo en este caso el derecho a la defensa. Entonces, vendría el aspecto tutelar, implica que el juez así de presente en el día 20, tendrá que mandarle que le remitan el proceso, el ejecutor señalando un término para que lo haga

Hay criterios en algunos tribunales, particularmente en ciertas salas de Quito, establecían que el proceso de colaboración coactiva sólo debe provenir de la presentación ante el órgano administrativo competente, es decir, ante la jurisdicción coactiva de la administración y que luego, de una vez presentado, correspondía a la acción contenciosa.

Nosotros sí sosteníamos el criterio contrario porque creemos que efectivamente el juez no puede negar un derecho y si se presenta una acción ante el juez, él tiene que requerir que se envíe el proceso, y así hubo alguna jurisprudencia, incluso alguna decisión de la sala de la corte, no recuerdo, muy bien en esa época, que estableció que si se presenta ante el tribunal, el juez competente, el juez que conoce la causa, tiene que solicitar modificarle inmediatamente al ejecutor combinándole para que en el plazo de ocho días se remita el proceso para el conocimiento. Así se ha venido trabajando acá en Cuenca desde que nosotros iniciamos, pero sí he conocido algunos casos de jueces que se negaban a conocer porque decían que el único competente para recibir una acción de excepciones es el ejecutor coactivo.

Pero aún ahora hay esa discusión y aún ahora hay algunos jueces que se niegan a recibir la vez competente, tal vez por la carga procesal y no quieren recibir las acciones, les mandan a presentar ante el ejecutor coactivo, conforme dice el CT, pero eso es de negarse a ellos.

En el COGEP realmente no se lleva el término. En el COGEP no hay término, pero se quiere extender a otra norma y eso no es jurídicamente válido porque las normas que regulan los plazos son para los juicios ordinarios, los juicios comunes, y hay normas específicas para el juicio administrativo y para el juicio contencioso tributario.

OPINIÓN DEL COA

El COA es más administrativo. Sí, el COA ya es directamente administrativo. Hay algunos que quieren incluir el proceso de ejecución coactiva como si fuese norma comuna del COA, pero eso es administrativo, lo que pasa es que hay una tendencia muy común en toda América, incluso en Europa, de unificar la jurisdicción administrativa y la tributaria como si fuera una sola. Nosotros por ventaja desde el origen del Código

Tributario tenemos esa diferenciación. Lo administrativo es netamente administrativo, no tiene nada que ver con el tributario, que se relaciona con los sujetos procesales, que realizan actividades económicas y que deben cumplir con las obligaciones, el vínculo jurídico en el derecho administrativo es entre el Estado y la Administración por los actos administrativos, en cambio, el vínculo jurídico en el procedimiento administrativo es entre el contribuyente o las prestaciones de impositivos o la aplicación de leyes tributarias y la Administración tributaria entonces nosotros sí tenemos claramente diferenciado esto que no sucede en Colombia, en España, en Francia.

Están unificados lo que es dentro del procedimiento de una norma administrativa todo lo que es la relación administración-ciudadano, administración-administrado y administración-contribuyente. En Chile, en Colombia.

3.1.2. Ex Director del SRI

¿Desde su experiencia profesional, considera usted que el actual procedimiento de interposición de excepciones en el juicio coactivo, según lo regula el COGEP, el CT y el COA, garantiza adecuadamente el derecho al debido proceso y la defensa del administrado? ¿Por qué?

A ver, no solo el proceso de ejecución coactiva, sino todos los procesos y procedimientos administrativos del *sede administrativa* tienen que ver con dos garantías constitucionales: el artículo 226 de la Constitución, principio de legalidad, donde usted solo puede hacer lo que está permitido; la seguridad pública no puede irse más allá de aquello. Y, segundo, el tema constante en el artículo 76 de la Constitución, que establece claramente las garantías del debido proceso y todo aquello que significa llevar el proceso o procedimiento administrativo acorde con las exigencias que la misma Constitución establece.

Sobre esa base, el procedimiento de coactivas tiene una lógica que muchas veces la gente no ve, y básicamente es que usted ya está... usted no entra “con cancha de tinta”; usted entra a cobrar una deuda firme, así como un cheque, así como una letra de cambio, así como un pagaré a la orden. Lo que el Estado entra a hacer con el proceso coactivo es entrar a cobrar una deuda firme, y eso muchas veces la persona no lo entiende.

No es que haya una desventaja: ya pasaron varias fases anteriores en las que el administrado o se descuidó, o nunca tuvo conocimiento, o simplemente no le importó lo

que la administración hizo; y, al momento de querer cobrarle, ahí empiezan los, entre comillas, problemas para el administrado, porque las medidas cautelares son inmediatas. El cobro de los valores entra a la suspensión de valores de las cuentas corrientes, prohibición de salir del país, embargo de bienes, etc.

Pues eso, es donde el Estado ejerce toda su potestad sobre el administrado que, en su debido momento, no quiso pagar, así de simple; o, generada la obligación, simplemente se descuidó del pago. Eso es lo que muchas veces la gente no ve. La gente dice: “¿Por qué el proceso coactivo?”. Claro, hay que pagar impuestos, pero si no pago los impuestos, tiene siete años para cobrar. Entonces no me diga: “Estoy rogando que no me cobre”, o “estoy rogando que no empiece todo eso”. No pago la matrícula del carro: tienen que empezar. No le hacen nada, le quitan el carro nomás. Ese proceso coactivo, en ese caso, si le hacen un operativo, le quitan su carro; no está la matrícula, le quitan nomás. Usted no puede decir: “Me están cobrando, yo no sé de qué”. Mentira.

No paga el predio. En este caso, lo que está haciendo es: bueno, usted no tuvo oportunidad para impugnar, tuvo oportunidades para pagar, tuvo oportunidades para pedir facilidades de pago, como dice el COA. Lo que acá viene son las excepciones a la coactiva; es decir, todavía le dan un chance más al pago. Ahí usted va a decir cualquiera de las 10 del COA, cualquiera de las 9 del Código General de Procesos, donde usted va a decir: “Yo ya pagué”, “ya está prescrita”, “ya está caducada”. O sea, ahí tengo diez formas. O, por último, atacar la formalidad, y a lo mejor el título de crédito no tiene ninguno de los requisitos que están en la ley.

Entonces, la norma todavía le da chance. Y aun así, y es más, dentro del proceso coactivo también hay una fase de conciliación. O sea, usted puede también, por ejemplo, una fórmula de pago, claro. Entonces, incluso antes del embargo.

En su criterio, cuál debería ser el órgano competente para conocer y resolver las excepciones dentro del procedimiento coactivo: el juez ordinario, conforme lo dispone el COGEP, o el ejecutor administrativo, como lo establecen el COA y el Código Tributario? ¿Qué fundamentos jurídicos o prácticos sustentan su posición, y cómo debería lograrse una unificación del trámite para evitar interpretaciones contradictorias?

Básicamente, el COA, el COGEP y el Código Tributario, en este caso, le endosan al juez. ¿Por qué esa respuesta? Porque, básicamente, hacer que el mismo funcionario ejecutor sea el que administre o tramite las excepciones del coactivo implica que esté haciendo de juez y parte. Usted no va a tener una probabilidad notoria para resolver respecto a las excepciones; usted no va a tener una imparcialidad para definir. Porque, básicamente, lo que está haciendo es, sumariamente o sumarísimamente de hecho, en el mismo procedimiento administrativo abrir un expediente aparte, es decir, determinar si las excepciones previas que le están planteando aplican o no.

Entonces, es preferible siempre que intervenga el COGEP, porque, básicamente, así está diseñado el COA y así está diseñado el CT: que sea la función judicial la que determine si lo que están queriendo cobrar está bien o no está bien. Con eso usted evita muchos de los excesos de poder que puede tener el Estado.

Se plantea las excepciones del Código al funcionario ejecutor, y él tenía la obligación de mandar al Tribunal Contencioso el tema de los tributos, si eran tributarios, para que aquí se conozca. Para el CPC se determinaba si estaba bien o no estaba bien. Si estaba bien hecho, se negaban las excepciones y se continuaba con el procedimiento ejecutivo; se devolvía el proceso para que se continúe. O, en su caso, se daban de baja los títulos de crédito.

¿Ha tenido conocimiento o participación en casos en los que se haya generado conflicto sobre la competencia o aplicación normativa en un proceso coactivo? En caso afirmativo, ¿cómo se resolvió y, desde su criterio profesional, ¿cuál sería la vía más adecuada para garantizar uniformidad en estos casos, por ejemplo, reforma legal o jurisprudencia vinculante?

Bueno, no hemos tenido estos casos aquí de generación de conflicto pero de competencia por la aplicación de los procesos coactivos si se ha visto aquí en Cuenca pero conozco que en Quito suele ser mas recurrente, porque, básicamente, nosotros conocemos específicamente la ejecución como tal y las excepciones de la ejecución. Y, segundo, siempre va a ser mejor una reforma legal antes que aplicar los criterios de jurisprudencia. Si bien tenemos un proceso expedito oral, todavía nos manejamos en base no como Estados Unidos a jurisprudencia. Nosotros, básicamente, somos positivistas, si cabe el tema: lo que está en la ley, nada más.

3.1.3. Abogado en libre ejercicio

¿Desde su experiencia profesional, considera usted que el actual procedimiento de interposición de excepciones en el juicio coactivo, según lo regula el COGEP, el CT y el COA, garantiza adecuadamente el derecho al debido proceso y la defensa del administrado? ¿Por qué?

Existe bastante oscuridad en el tema, porque hay una contraposición de normas que a mi criterio deviene de un error del legislador cuando se emitió el COGEP puesto que la norma procesal derogo muchos articulados del CT en específico de la parte procesal para redactarlos y delimitarlos en el COGEP, no obstante considero que el error se dio en las disposiciones derogatorias, no se contempló una derogatoria a la norma que establecía el termino para la interposición del juicio de excepciones que aún se encuentra vigente conforme le CT, consecuencia de ello tenemos un conflicto normativo entre dos normas una especialista en materia tributaria y otra igualmente, en materia procesal que es el COGEP, es conflicto entre dos normas genera inseguridad jurídica, siendo dicho artículo 82 de la CRE una garantía que debe ser respetada en todo tipo de proceso y que se encuentra inherentemente concatenada a otros como la seguridad jurídica y el derecho a la defensa, en el caso en particular si existen dudas frente al termino de deducción del juicio ejecutivo referente al CT y al COGEP, indudablemente el accionante se encuentra en una situación de inseguridad jurídica y al debido proceso, así mismo frente a la autoridad competente, siendo estas entendidas como el órgano executor o al tribunal contencioso tributario, cuando en derecho lo correcto es que las normas tienen que ser claras.

¿Cuál debería ser el órgano competente para conocer y resolver las excepciones dentro del procedimiento coactivo: el juez ordinario, conforme lo dispone el COGEP, ¿o el executor administrativo, como lo establecen el CT y el COA? ¿Qué fundamentos jurídicos o prácticos sustentan su posición, y cómo debería lograrse una unificación del trámite para evitar interpretaciones contradictorias?

Haciendo referencia al juicio de excepciones en materia tributaria, a mi criterio personal, el órgano competente para conocer el juicio de excepciones al trámite coactivo debería ser el tribunal de lo contencioso tributario, facultad que además se encuentra contemplada en el ART. 219 #8 del Código Orgánico de la Función Judicial, referente a las competencias de los juzgadores a más de encontrarse expresamente contemplado en

el capítulo dos de los procesos contenciosos tributarios del COGEP ART. 315, 316 y demás pertinentes a dicho procedimiento por consecuencia debería haberse derogado el articulado del CT.

¿Ha tenido conocimiento o participación en casos en los que se haya generado conflicto sobre la competencia o aplicación normativa en un proceso coactivo? En caso afirmativo ¿cómo se resolvió y, desde su criterio profesional, ¿cuál sería la vía más adecuada para garantizar uniformidad en estos casos, por ejemplo, reforma legal o jurisprudencia vinculante?

El conflicto normativo existente entre estas normas respecto del término y la forma de presentación de la acción ha generado grandes conflictos a nivel nacional, si bien en su mayoría los tribunales de lo contencioso tributario a nivel de la república han tenido mayormente el criterio de que la norma aplicable en cuanto a la forma de presentación de la acción y en cuanto al termino para hacerlo debe ser el del COGEP siguen existiendo dudas devengadas de criterios de diversos administradores de justicia a nivel nacional, en la ciudad de Cuenca he podido verificar un criterio clave muy bien delimitado y fundamentado del tribunal distrital de lo contencioso tributario con sede en Cuenca con respecto a acogerse a todo lo dispuesto en el COGEP, sin embargo, por ejemplo, en la ciudad de Quito se verifica un criterio diferente entre los miembros que conforman los tribunales de lo contencioso tributario, incluso en la actualidad, considerando algunos que si la acción no se ejerce en el término de 20 días del CT ha precluido la posibilidad de interponerse, en dicho caso he recibido criterios diferenciados con voto salvado frente a dicha disyuntiva, a consecuencia se verifica que el conflicto existente genera inconvenientes e inseguridad jurídica para el sujeto pasivo, para la administración pública y también para los administradores de justicia, lo cual debería ser resultado de forma inmediata, el trámite de reforma legal sería el más adecuado, no obstante el más demandante, por tanto no se descarta como valido el criterio de triple reiteración que debe ser emitido por la sala especializada. Reiterando siempre que lo más adecuado sería propender a una reforma normativa que brinde claridad a cualquiera de las partes antedichas y no sean dependientes de verificar si ha existido un pronunciamiento jurisprudencial referente a la aplicación, pues lo adecuado siempre será que las normas sean claras.

3.2. Sistemas jurídicos comparados: Legislación Ecuatoriana Vs. Chilena

La revisión comparada del tratamiento procesal de la ejecución coactiva y de las excepciones que caben muestra dos modelos latinoamericanos con raíces administrativas parecidas, pero soluciones normativas distintas, en Ecuador la tensión principal se articula entre el COGEP, que plantea un esquema eminentemente procesal y normas especiales como el CT y el COA, que conserva rasgos de autotutela y énfasis recaudatorio. En Chile, por su parte, aunque existe reconocimiento amplio de la autotutela administrativa, el régimen del cobro ejecutivo tributario y la práctica jurisdiccional han desarrollado soluciones que combinan instrumentos administrativos con vías judiciales específicas para la impugnación y valoración probatoria, el análisis comparado busca identificar qué modelo ofrece mayor seguridad jurídica y mejor protección del debido proceso(ENTEICHE ROSALES, 2014).

En Ecuador la coactiva históricamente se concibió como una potestad ejecutiva de la administración, la cual está destinada a asegurar la recaudación de créditos en firme, sin embargo con la entrada en vigor del COGEP en el año 2016, se intentó trasladar la resolución de excepciones al ámbito judicial, estableciendo reglas procesales, como la admisión, plazos, suspensión, propias del procedimiento ordinario, no obstante la vigencia simultánea del CT y el COA mantiene normas que habilitan la intervención del ejecutor administrativo y plazos definitivos, lo que genera ambigüedad práctica sobre ante quien debe interponerse la excepción y cuando produce efectos suspensivo.

En Chile la ejecución tributaria se encuentra alrededor del cobro ejecutivo administrativo, pero la doctrina y la jurisprudencia han insistido en que la autotutela no es absoluta, ya que existe la vía judicial, en el que se encuentra el juicio ejecutivo o los denominados recursos contenciosos, el cual constituye un recurso legal que faculta al administrado, sea individual o entidad a impugnar actos administrativos que considere contrarios a sus derechos o que afecten sus intereses legítimos, permanece como control esencial, la admisibilidad y límites probatorios en instancias impugnatorias y que son materia de debate académico y jurisprudencial, es decir aunque la administración puede iniciar cobros y medidas precautorias, los efectos suspensivos y la prueba queda sujeto a que buscan proteger el debido proceso (ENTEICHE ROSALES, 2014).

Una diferencia estratégica entre ambos sistemas radica en los plazos y el efecto suspensivo, en Ecuador el CT y el COA constituyen términos breves y en algunos

supuestos no reconoce la suspensión automática del cobro con la mera interposición de excepciones, obligando de esta forma a agotar vías administrativas o consignaciones para obtener la suspensión, el COGEP en cambios dispone mecanismos procesales vinculada a la intervención judicial, pero esta coexistencia normativa provoca incertidumbre sobre cual régimen aplicar en la práctica, esta incertidumbre produce riesgo de indefensión, como embargos o medidas cautelares que puedan tomarse antes de una decisión judicial definitiva (Serrano, 2018).

En Chile, la discusión se centra en la amplitud probatoria y la posibilidad de invocar excepciones propias del procedimiento ejecutivo civil frente a los actos de cobro administrativo, la jurisprudencia ha reconocido que no todas las excepciones pueden ser desplazadas por un procedimientos administrativo *ad hoc*, y ha delimitado que cuestiones deben resolverse judicialmente para evitar la vulneración del derecho a la defensa, así aunque el cobro ejecutivo se mantenga expedito, la previsibilidad jurisprudencial tiende a asegurar el debido proceso y reducir la ejecución temprana (Iribarra, 2017).

Desde la perspectiva del debido proceso, el análisis comparado permite identificar posibles vías de solución, como establecer una jerarquía normativa clara y consolidar criterios jurisprudenciales uniformes, a través de fallos de las salas especializadas, que determinen la prevalencia del régimen procesal general sobre las normas especiales cuando se vean comprometidos derechos fundamentales, también promoviendo una coordinación normativa mediante reformas legales que unifiquen plazos en el ámbito tributario, en el caso Ecuatoriano, ya existen fundamentos jurídicos que respaldan la aplicación del COGEP en el ámbito judicial, aunque aún se requiere de pronunciamientos jurisprudenciales que aclaren las dudas en la práctica, en cuanto a la legislación Chilena demuestra que la construcción jurisprudencial y la interpretación doctrinal y de esa manera equilibrar la potestad de autotutela de la administración con las garantías procesales de los contribuyentes, es así que en ambos contextos la solución más efectiva resulta de la combinación entre una reforma legislativa que otorgue certeza normativa y una jurisprudencia coherente que consolide su aplicación (Hurtado, 2013).

En términos comparativos, tanto Ecuador como Chile enfrentan un desafío común, equilibrar la necesidad del Estado de asegurar una recaudación rápida y eficiente con la obligación de garantizar el derecho a la defensa de los contribuyentes, Chile demuestra que la consolidación de criterios doctrinales y jurisprudenciales puede reducir los riesgos de vulneración de derechos sin comprometer la eficacia administrativa, mientras que la

experiencia Ecuatoriana confirma la utilidad del COGEP, como marco procesal general aunque revela la urgencia de armonizar de manera expresa las disposiciones especiales del CT y del COA, así como de promover pronunciamientos unificadores de la Corte Nacional de Justicia(Irribarra, 2017).

3.3. Unificación Legislativa: Propuesta de término único

Para empezar, el principio de la seguridad jurídica implica normas y reglas claras que regulan las relaciones de los ciudadanos, entonces, si no hay normas claras, si hay conflictos como estos, se está afectando la seguridad jurídica de los contribuyentes. Mientras más claridad, más concisión hay en las normas, sean más concretas, la tutela judicial es mucho más específica y más clara.

Aquí hay conflictos precisamente porque las normas son claras. Si se logra que sea clara y se defina con precisión que lo administrativo culmina con la recepción de la acción contenciosa, de la acción de excepciones, y luego pasa al juez, pero lo administrativo, digamos, esto se regirá exclusivamente por el CT y el articulado contenido dentro de este último serán únicamente normas procesadas o procedimientos para que el juez llegue a la resolución que corresponda.

¿Y si ya no existe este problema? De todas maneras, aquí se presencia el conflicto, que se puede presentar a dos órganos distintos, uno judicial y otro administrativo, una acción de excepciones. Y a consideración es válido, tal vez de alguna manera se podría ver en el sentido positivo que favorece al contribuyente porque tiene dos vías, pero esa existencia de dos vías no genera certeza ni claridad porque le permite subjetivamente decidir a qué órgano presenta su demanda y eso puede generar el conflicto.

Como se denotó previamente, hay jueces que dicen no poder aceptarlos aludiendo no tener competencia, misma que es exclusivamente del funcionario ejecutor porque nadie se presentará ante el funcionario ejecutor, aunque el código determine que las acciones de excepciones están dentro del proceso ordinario. En lo que nada sería como claridad en las normas. Establecer normas que aclaren y definan esa situación para que sea ante un solo órgano que tenga el contribuyente que presentar y bajo las condiciones establecidas en la ley.

CONCLUSIONES

El desarrollo del presente trabajo de investigación permitió analizar de manera profunda y sistemática la relación entre el debido proceso y la interposición del juicio de excepciones al trámite coactivo dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, abordando una problemática que afecta directamente la seguridad jurídica y el equilibrio entre el poder recaudador del Estado y los derechos de los administrados. Desde el contexto histórico inicial, se evidenció que la potestad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias no es un fenómeno reciente, sino el resultado de una evolución que se remonta a los sistemas fiscales de Roma, Hispania y la América colonial, donde los tributos surgieron como mecanismos de financiamiento del poder público y al mismo tiempo como expresiones de dominación política. Esta herencia histórica ha perdurado hasta el presente adaptándose a los principios constitucionales modernos, pero conservando la tensión entre la eficacia estatal y las garantías individuales.

El análisis del procedimiento coactivo en el Ecuador reveló que este constituye una herramienta indispensable para la administración pública en su labor de cobro forzoso pero también un punto de fricción constante con el derecho de defensa del contribuyente, a lo largo de la investigación se evaluaron los principales cuerpos normativos que regulan esta materia, específicamente el Código Orgánico General de Procesos y el Código Tributario así como el Código Orgánico Administrativo, que actúan de forma complementaria pero no siempre armónica. La comparación entre estas normas permitió identificar discrepancias sustanciales en aspectos fundamentales como el término para interponer excepciones, la autoridad competente para conocerlas y los efectos que producen sobre el procedimiento de ejecución. Mientras el CT y el COA mantienen un enfoque de carácter administrativo y recaudatorio, fijando un término de veinte días y otorgando competencia al ejecutor, el COGEP, por su jerarquía orgánica, establece un plazo de sesenta días y atribuye competencia al juez garantizando así una intervención imparcial y un mayor respeto al principio de tutela judicial efectiva.

El contraste entre ambos marcos normativos evidenció que la coexistencia de disposiciones divergentes ha generado inseguridad jurídica tanto para los operadores de justicia como para los administrados, ya que no existe una interpretación uniforme sobre cuál norma debe prevalecer en los casos concretos. En la práctica, esta dualidad provoca que algunos tribunales apliquen el principio de especialidad, privilegiando al Código Tributario, mientras otros se basan en la jerarquía normativa del COGEP, lo que se traduce

en resoluciones contradictorias y desiguales, esta situación afecta el principio de igualdad ante la ley y debilita la confianza en la justicia, puesto que el acceso al derecho de defensa depende muchas veces del criterio del juzgador o del lugar donde se tramite el proceso.

Desde una perspectiva crítica, la investigación permitió constatar que, aunque el Ecuador cuenta con un marco jurídico robusto en materia tributaria y procesal, aún subsisten vacíos de coordinación normativa que repercuten en la efectividad del debido proceso. La coexistencia de normas incompatibles demuestra una falta de diálogo legislativo entre los distintos cuerpos legales y una carencia de actualización del Código Tributario frente a los principios constitucionales establecidos en la Constitución, asimismo, se evidenció la escasa producción doctrinaria y jurisprudencial sobre el tema, lo que dificulta establecer criterios vinculantes y uniformes en la práctica judicial, esta carencia de interpretación consolidada refleja la necesidad urgente de fortalecer la cultura jurídica en torno al derecho procesal tributario y de promover una mayor coherencia en las reformas legales futuras.

A pesar de estas limitaciones, se logró cumplir su objetivo central al ofrecer una visión integral del conflicto entre el COGEP y el Código Tributario, contextualizando su origen, sus implicaciones y sus posibles soluciones. La combinación del análisis normativo, doctrinario e histórico, junto con la comparación con sistemas jurídicos extranjeros como el chileno y las entrevistas a expertos en la materia permitió evidenciar que el problema no radica únicamente en la coexistencia de normas, sino en la falta de una política legislativa clara que determine con precisión cómo debe garantizarse el equilibrio entre la potestad recaudatoria del Estado y el derecho a la defensa del contribuyente.

Como resultado de este proceso investigativo se concluye que es indispensable promover una reforma legislativa que armonice las disposiciones del Código Tributario con el COGEP, estableciendo un término único, razonable y garantista para la interposición de las excepciones al trámite coactivo que permita al administrado ejercer efectivamente su derecho a la defensa sin entorpecer la gestión recaudatoria del Estado. Del mismo modo, se requiere que la competencia para conocer las excepciones sea atribuida de manera exclusiva a la autoridad judicial, garantizando imparcialidad y evitando que la administración pública actúe como juez y parte en sus propios procesos. También se considera fundamental fomentar la creación de jurisprudencia vinculante por parte de la Corte Nacional de Justicia o la Corte Constitucional, que permita unificar los

criterios interpretativos sobre esta materia y brinde seguridad jurídica tanto a los jueces como a los administrados.

En última instancia, la presente investigación deja en evidencia que la efectividad del debido proceso en el juicio de excepciones al trámite coactivo no solo depende de las normas vigentes, sino de la voluntad institucional de aplicar los principios constitucionales con coherencia, equidad y transparencia. El equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y la protección de los derechos fundamentales no debe entenderse como una oposición, sino como una condición necesaria para la legitimidad del sistema tributario ecuatoriano. Alcanzar una verdadera armonización normativa entre el COGEP y el Código Tributario implica garantizar que la justicia no se subordine a la burocracia y que el poder del Estado se ejerza siempre dentro de los límites del derecho, consolidando así un modelo jurídico más justo, seguro y respetuoso de los valores constitucionales que sustentan al Ecuador contemporáneo.

REFERENCIAS

- Aguirre-Ramírez, J., & D'Ambrocio-Camacho, D. (2023). Importancia de las medidas cautelares dentro del procedimiento coactivo en el Ecuador. *593 Digital Publisher CEIT*, 8(3), 747–755. <https://doi.org/10.33386/593dp.2023.3.1824>
- Arroyo, J. (2023). El imperium jurídico del tributo municipal Ecuatoriano para el desarrollo local conforme la prerrogativa del estado. *JOURNAL OF SCIENCE AND RESEARCH*.
- Barrera, B., Duque, G., Gonzales, K., & Chica, G. (2024). *Principios del Derecho Tributario: Sistemas de distribución en la fuente de riqueza*. Casa Editora de la Universidad del Azuay. <https://doi.org/10.33324/ceuzuay.306>
- Código de Procedimiento Civil (2005).
- Código Orgánico Administrativo (2017).
- Código Orgánico General de Proceso (2015). https://app.lexis.com.ec/sistema/visualizador-norma/CIVIL-CODIGO_ORGANICO_GENERAL_DE_PROCESOS_COGEP
- Código Orgánico General de Proceso (2015). https://app.lexis.com.ec/sistema/visualizador-norma/CIVIL-CODIGO_ORGANICO_GENERAL_DE_PROCESOS_COGEP
- Código Tributario (2005). https://app.lexis.com.ec/sistema/visualizador-norma/TRIBUTAR-CODIGO_TRIBUTARIO
- Código Tributario (2005). https://app.lexis.com.ec/sistema/visualizador-norma/TRIBUTAR-CODIGO_TRIBUTARIO
- Constitución Del Ecuador (2008).
- ENTEICHE ROSALES, N. (2014). LA EXCEPCIONAL AUTOTUTELA EJECUTIVA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN CHILE. *Revista de Derecho (Coquimbo)*, 21(2), 137–182. <https://doi.org/10.4067/S0718-97532014000200005>
- Günther, S. (2016). Taxation in the Greco-Roman World. In *Oxford Handbook Topics in Classical Studies*. Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199935390.013.38>

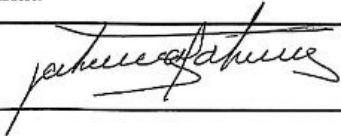
- Hurtado, G. (2013). “*ANÁLISIS CRÍTICO DEL PROCEDIMIENTO COACTIVO Y JUICIO DE EXCEPCIONES DENTRO DE LA LEGISLACION ECUATORIANA.*”
- Iribarra, E. (2017). Los límites probatorios en los procedimientos tributarios. *Revista de Derecho de La Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 263–299.
- Jaramillo, M. L., & Idrobo Paredes, A. G. (2024). Demanda de excepciones en el proceso coactivo administrativo. Un análisis del término para su presentación. *LATAM Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades*, 5(5). <https://doi.org/10.56712/latam.v5i5.2749>
- Jordán, J. (2010). Fiscalidad_tributaria_y_post-tributaria_en_el_Alto. *Espacio, Tiempo y Forma, Serie II*, 2, 259–278. <https://dspace.udla.edu.ec/bitstream/33000/111/1/UDLA-EC-TAB-2013-53.pdf>
- Pazmiño, J., & Miño, C. (2015). *Historia de los Impuestos en Ecuador.*
- Reyes Garzón, M. Á. (2023). *El debido proceso en los procedimientos de ejecución coactiva tributario.* Universidad Andina Simón Bolívar .
- Reyes, M. (2023). *El debido proceso en los procedimientos de ejecución coactiva tributario.* Universidad Andina Simón Bolívar .
- Reyes, M. A. (2022, November 14). *Los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad en la justicia ecuatoriana.* Noviembre.
- Rubio, L. (n.d.). *01 HISTORIA DE LOS TRIBUTOS Y BENEFICIOS ECONÓMICOS EN LOS QUE PARTICIPÓ LA IGLESIA DESDE SU LLEGADA A AMÉRICA.*
- Rubio, L. (2014). *01 HISTORIA DE LOS TRIBUTOS Y BENEFICIOS ECONÓMICOS EN LOS QUE PARTICIPÓ LA IGLESIA DESDE SU LLEGADA A AMÉRICA.*
- Saavedra, S. D. (2011). *PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN EL DERECHO COMPARADO.*
- Serrano, L. (2018). *El procedimiento coactivo en la legislación ecuatoriana de los últimos años (2005-2018), y su régimen en el código orgánico administrativo.*
- Sevilla, A. (n.d.). *Dialnet-ALMejorServicioDelReyIndigenasRealistasEnLaContrar-* 5764653.
- Sevilla, A. (2016). *Dialnet-ALMejorServicioDelReyIndigenasRealistasEnLaContrar-* 5764653.

Ugarte, J. (2020, June 3). *LA RECAUDACION TRIBUTARIA ECUATORIANA Y SU APLICACION SOBRE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.*


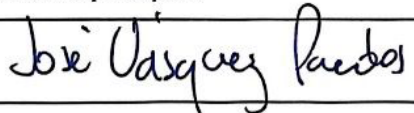

Valverde, Ma. D. R. (2007). *MONARQUÍA Y TRIBUTACIÓN EN LA HISPANIA VISIGODA: EL MARCO TEÓRICO.*

ANEXOS

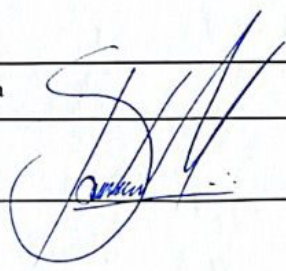
Anexo 1. Consentimiento Informado 1

Modelo de Consentimiento Informado	
<p>Yo, Angélica Dávila y Juan Sebastián Tello, quiero asegurarme de que las personas entrevistadas como parte de nuestro Proyecto de Graduación denominado “EL DEBIDO PROCESO EN LA INTERPOSICIÓN DEL JUICIO DE EXCEPCIONES AL TRÁMITE COACTIVO: DISCREPANCIA ENTRE EL COGEP Y EL CODIGO TRIBUTARIO”, están completamente informadas acerca de implicaciones de participar. Por favor, marque las casillas a continuación si cree que tiene toda la información relevante. Si no, hágame saber.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> He leído y comprendido la hoja de información del proyecto. <input checked="" type="checkbox"/> Se me ha dado la oportunidad de hacer preguntas sobre el proyecto. <input checked="" type="checkbox"/> Estoy de acuerdo en participar en una entrevista. <input checked="" type="checkbox"/> Entiendo que la entrevista tomará aproximadamente 45 minutos, pero podría extenderse o acortarse dependiendo de mi disponibilidad. <input checked="" type="checkbox"/> Estoy participando voluntariamente. <input checked="" type="checkbox"/> Entiendo que puedo negarme a responder cualquier pregunta, por cualquier motivo. <input checked="" type="checkbox"/> Entiendo que puedo retirarme de la entrevista en cualquier momento, por cualquier motivo. <input checked="" type="checkbox"/> Acepto que se grabe el audio de mi entrevista. <input checked="" type="checkbox"/> Acepto que el investigador tome notas durante la entrevista. <input checked="" type="checkbox"/> Entiendo que mis palabras pueden ser citadas en documentos académicos, informes de investigación y otros resultados de investigación. <input checked="" type="checkbox"/> Entiendo que, aunque no se publicarán nombres reales en los resultados de investigación, dado que el tamaño de la muestra de judiciales entrevistados es modesto, existe una posibilidad mínima de que alguien pueda identificarme. Los investigadores tomarán medidas de anonimización para reducir esta posibilidad. <input checked="" type="checkbox"/> Entiendo que la información proporcionada será utilizada exclusivamente para fines académicos. <input checked="" type="checkbox"/> Entiendo que puedo solicitar retirarme del proyecto dentro de 15 días hábiles a partir de esta fecha, comunicándome con el equipo de investigación cuyos datos de contacto están en la hoja informativa. En tal caso mi información será retirada y destruida. 	
Nombres y Apellidos:	Firma
Rodrigo Patiño Ledesma	
Fecha: 28 de octubre del 2025	

Anexo 2. Consentimiento Informado 2.

 Modelo de Consentimiento Informado	
<p>Yo, Angelica Maria Davila Tapia y Juan Sebastian Tello Arevalo ,queremos asegurarnos de que las personas entrevistadas como parte del Trabajo de Titulacion denominado “EL DEBIDO PROCESO EN LA INTERPOSICION DEL JUICIO DE EXEPCIONES AL TRAMITE COACTIVO: DISCREPANCIA ENTRE EL COGEP Y EL CODIGO TRIBUTARIO”, están completamente informadas acerca de implicaciones de participar. Por favor, marque las casillas a continuación si cree que tiene toda la información relevante. Si no, hágamelo saber.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> He leído y comprendido la hoja de información del proyecto. <input type="checkbox"/> Se me ha dado la oportunidad de hacer preguntas sobre el proyecto. <input type="checkbox"/> Estoy de acuerdo en participar en una entrevista. <input type="checkbox"/> Entiendo que la entrevista tomará aproximadamente 45 minutos, pero podría extenderse o acortarse dependiendo de mi disponibilidad. <input type="checkbox"/> Estoy participando voluntariamente. <input type="checkbox"/> Entiendo que puedo negarme a responder cualquier pregunta, por cualquier motivo. <input type="checkbox"/> Entiendo que puedo retirarme de la entrevista en cualquier momento, por cualquier motivo. <input type="checkbox"/> Acepto que se grabe el audio de mi entrevista. <input type="checkbox"/> Acepto que el investigador tome notas durante la entrevista. <input type="checkbox"/> Entiendo que mis palabras pueden ser citadas en documentos académicos, informes de investigación y otros resultados de investigación. <input type="checkbox"/> Entiendo que, aunque no se publicarán nombres reales en los resultados de investigación, dado que el tamaño de la muestra de judiciales entrevistados es modesto, existe una posibilidad mínima de que alguien pueda identificarme. Los investigadores tomarán medidas de anonimización para reducir esta posibilidad. <input type="checkbox"/> Entiendo que la información proporcionada será utilizada exclusivamente para fines académicos. <input type="checkbox"/> Entiendo que puedo solicitar retirarme del proyecto dentro de 15 días hábiles a partir de esta fecha, comunicándome con el equipo de investigación cuyos datos de contacto están en la hoja informativa. En tal caso mi información será retirada y destruida. 	
Nombre del participante	Firma
	
Fecha:	14.11.2025

Anexo 3. Consentimiento Informado 3.

Modelo de Consentimiento Informado	
<p>Yo, Angelica Maria Davila Tapia y Juan Sebastian Tello Arevalo ,queremos asegurarnos de que las personas entrevistadas como parte del Trabajo de Titulacion denominado "EL DEBIDO PROCESO EN LA INTERPOSICION DEL JUICIO DE EXEPCIONES AL TRAMITE COACTIVO: DISCREPANCIA ENTRE EL COGEP Y EL CODIGO TRIBUTARIO", están completamente informadas acerca de implicaciones de participar. Por favor, marque las casillas a continuación si cree que tiene toda la información relevante. Si no, hágamelo saber.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> He leído y comprendido la hoja de información del proyecto. <input type="checkbox"/> Se me ha dado la oportunidad de hacer preguntas sobre el proyecto. <input type="checkbox"/> Estoy de acuerdo en participar en una entrevista. <input type="checkbox"/> Entiendo que la entrevista tomará aproximadamente 45 minutos, pero podría extenderse o acortarse dependiendo de mi disponibilidad. <input type="checkbox"/> Estoy participando voluntariamente. <input type="checkbox"/> Entiendo que puedo negarme a responder cualquier pregunta, por cualquier motivo. <input type="checkbox"/> Entiendo que puedo retirarme de la entrevista en cualquier momento, por cualquier motivo. <input type="checkbox"/> Acepto que se grabe el audio de mi entrevista. <input type="checkbox"/> Acepto que el investigador tome notas durante la entrevista. <input type="checkbox"/> Entiendo que mis palabras pueden ser citadas en documentos académicos, informes de investigación y otros resultados de investigación. <input type="checkbox"/> Entiendo que, aunque no se publicarán nombres reales en los resultados de investigación, dado que el tamaño de la muestra de judiciales entrevistados es modesto, existe una posibilidad mínima de que alguien pueda identificarme. Los investigadores tomarán medidas de anonimización para reducir esta posibilidad. <input type="checkbox"/> Entiendo que la información proporcionada será utilizada exclusivamente para fines académicos. <input type="checkbox"/> Entiendo que puedo solicitar retirarme del proyecto dentro de 15 días hábiles a partir de esta fecha, comunicándome con el equipo de investigación cuyos datos de contacto están en la hoja informativa. En tal caso mi información será retirada y destruida. 	
Nombre del participante	Firma
Abg. Eugenio Stanulicic Moreno	
Fecha: 2	