

**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES**  
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO



# **REPÚBLICA DEL ECUADOR**

**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES UNIVERSIDAD  
DE POSTGRADO DEL ESTADO**

**UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO**

**MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

## **TÍTULO DE LA TESIS**

**ESTRATIFICACIÓN DE LA CARTERA ACTIVA EN EL MEJORAMIENTO DEL  
PROCEDIMIENTO DE COBRO COACTIVO DE TRIBUTOS EN LA DIRECCIÓN  
ZONAL 3 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL PERIODO FISCAL 2015.**

Tesis para optar  
al título de Magister en Administración Tributaria

**Autora:** Dra. Gina Paola Arias Bautista

**Directora:** Ab. Anita Lucía Labre Salazar Mg.

Ambato, abril de 2017



No.030- 2017.

## ACTA DE GRADO

En la ciudad de Ambato, a los siete días del mes de abril del año dos mil diecisiete, **GINA PAOLA ARIAS BAUTISTA**, portadora de la cédula de ciudadanía: 1803463643, EGRESADA DE LA MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 2013-2015, se presentó a la exposición y defensa oral de su Tesis, con el tema: "ESTRATIFICACIÓN DE LA CARTERA ACTIVA EN EL MEJORAMIENTO DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO COACTIVO DE TRIBUTOS EN LA DIRECCIÓN ZONAL 3 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL PERÍODO FISCAL 2015", dando así cumplimiento al requisito, previo a la obtención del título de **MAGÍSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

Habiendo obtenido las siguientes notas:

Promedio Académico: 9.50

Tesis Escrita: 9.50

Grado Oral: 9.70

**Nota Final Promedio: 9.60**

De conformidad con la facultad prevista en el estatuto del IAEN CERTIFICO que la presente es fiel copia del original.

Fojas 01  
Fecha 12-4-17

Secretaría General

En consecuencia, **GINA PAOLA ARIAS BAUTISTA**, se ha hecho acreedora al título mencionado.

Para constancia firman:

**Mgs. Monica Hidalgo**  
PRESIDENTA

**Mgs. Santiago Flores**  
MIEMBRO



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES  
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

SECRETARÍA  
GENERAL

**Abg. Jose Luis Jaramillo**  
DELEGADO DE SECRETARIA GENERAL IAEN

**Mgs. Edgar Mera**  
MIEMBRO

## AUTORÍA

Yo, Gina Paola Arias Bautista, con cédula de identidad No. 1803463643 declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo; así como, los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad de la autora de la Tesis.

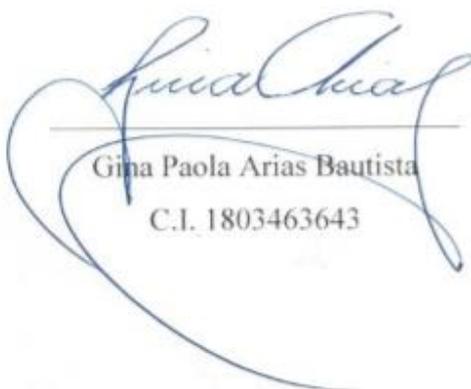


Gina Paola Arias Bautista  
C.I. 1803463643

## AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Yo, Gina Paola Arias Bautista cedo al IAÉN, los derechos de publicación de la presente obra por un plazo máximo de cinco años, sin que deba haber un reconocimiento económico por este concepto. Declaro además que el texto del presente trabajo de titulación no podrá ser cedido a ninguna empresa editorial para su publicación u otros fines, sin contar previamente con la autorización escrita de la universidad.

Ambato, abril de 2017



Gina Paola Arias Bautista  
C.I. 1803463643

## RESUMEN

El presente trabajo investigativo estudia la estratificación de la cartera activa de obligaciones tributarias firmes en relación al proceso de gestión de cobro coactivo efectuado por la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas durante el periodo fiscal 2015, con el fin de establecer un procedimiento diferenciado de recuperación de las deudas fiscales de ínfima cuantía. Esta investigación toma en cuenta la necesidad de depurar y sincerar la cartera activa de créditos tributarios, por cuanto la mayor parte de la misma medida en número de obligaciones, está conformada por deudas de baja cuantía, pero cuyo monto no es representativo; la capacidad operativa del área administrativa de Cobro es limitada; en tanto que, la ejecución de estas deudas conlleva un procedimiento revestido de plazos y formalidades que hay que cumplirlos. Para ello, se efectuó un examen del costo de la gestión del cobro de tributos realizada por el Servicio de Rentas Internas; así también, se analizó los principios de carácter constitucional de razonabilidad, economicidad, eficacia y eficiencia; de la legislación nacional como internacional para determinar la factibilidad de la aplicación de la figura legal de la Incobrabilidad por Falta de Interés Fiscal de las obligaciones de baja cuantía. Su aplicación se fundamenta en una gestión mínima de cartera, en la falta de un real perjuicio económico para la Hacienda Pública, y en el costo beneficio de mantener una cartera de deudas que por su materialidad resulte onerosa su recuperación. A su vez, se procura mejorar el control de esta cartera y enfocar los esfuerzos de la Administración Tributaria a una recaudación rentable.

**Palabras Claves:** Procedimiento coactivo; obligaciones de baja cuantía; estratificación de la cartera; incobrabilidad; costo oneroso de recaudación.

## ABSTRACT

The present study investigates the stratification of the active portfolio of firm tax obligations in relation to the process of management of coercive collection made by the Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas during fiscal year 2015, in order to establish a differentiated procedure recovery of small amounts of tax debts. This

research takes into account the need to clarify the active portfolio of tax credits, since most of the same measure in number of obligations, is composed of low-amount debts, but whose amount is not representative; the operational capacity of the administrative area of Cobro is limited; whereas, the execution of these debts entails a procedure covered by deadlines and formalities that must be fulfilled. To this end, an examination was made of the cost of managing the collection of taxes by the Servicio de Rentas Internas; also, the constitutional principles of reasonableness, economics, effectiveness and efficiency were analyzed; of national and international legislation to determine the feasibility of applying the legal figure of the Uncollectibility due to lack of Fiscal Interest of the low amount obligations. Its application is based on a minimum portfolio management, the lack of a real economic damage to the Public Finance, and the cost benefit of maintaining a portfolio of debts that due to its materiality is costly to recover. At the same time, it seeks to improve the control of this portfolio and focus the efforts of the Tax Administration to a profitable collection.

**Keywords:** Coactive procedure; Low-value obligations; Stratification of the portfolio; Uncollectibility; Costly cost of collection.

## **DEDICATORIA**

A Dios por la fortaleza y constancia  
que me permite culminar esta etapa académica.

A mi papá, mi mamá, mi hermana y mi sobrino  
por el aliento y ayuda que me brindaron.

A mi Negrito por la confianza, la paciencia y el apoyo.

## **AGRADECIMIENTO**

Mi más sincera expresión de gratitud por todo el apoyo proporcionado en la consecución de esta meta:

Al Servicio de Rentas Internas y en especial al Departamento de Cobro de la Dirección Zonal 3

Al Instituto de Altos Estudios Nacionales y a la Universidad Técnica de Ambato Facultad de Contabilidad y Auditoría, a sus Autoridades y Catedráticos.

A la Ab. Anita Labre Salazar Mg., entrañable amiga y consejera por los conocimientos entregados y su valiosa guía para el desarrollo de esta investigación.

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>Contenido</b>	<b>Págs.</b>
PORTADA.....	i
ACTA DE GRADO.....	ii
AUTORÍA.....	iii
AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN.....	iv
RESUMEN.....	v
ABSTRACT.....	v
DEDICATORIA.....	vii
AGRADECIMIENTO.....	viii
ÍNDICE DE CONTENIDOS.....	ix
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	xiv
ÍNDICE DE TABLAS.....	xv
INTRODUCCIÓN.....	xvi
CAPÍTULO I: Generalidades.....	1
1.1 Antecedentes.....	1
1.2 Planteamiento del Problema.....	3
1.3 Formulación del Problema.....	6
1.4 Objetivos.....	6
1.4.1 Objetivo General.....	6
1.4.2 Objetivos Específicos.....	7
1.5 Justificación.....	7
1.6 Preguntas de investigación.....	8
1.7 Hipótesis.....	8
1.8 Alcance.....	8
1.9 Metodología.....	9
1.9.1 Nivel de Profundidad de la Investigación.....	9

1.9.2 Diseño de la Metodología .....	9
1.9.3 Técnicas de Recolección de la Información .....	9
1.9.4 Procesamiento de Datos .....	10
1.9.5 Población .....	10
CAPÍTULO II: Marco Teórico.....	11
2.1 Marco Conceptual.....	11
2.1.1 Cartera de Obligaciones Tributarias Firmes .....	11
2.1.1.1 Concepto y clasificación .....	11
2.1.1.2 Conformación de la Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes.....	12
2.1.1.3 Origen de la Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes.....	15
a) Facultad Determinadora.....	16
b) Facultad Resolutiva .....	19
c) Facultad Sancionadora.....	21
d) Facultad Recaudadora .....	22
e) Determinación por el Sujeto Pasivo.....	24
f) Impugnación Contenciosa-Tributaria.....	26
2.1.1.4 Características de las Obligaciones Tributarias Firmes .....	27
Legitimidad .....	28
Firmeza y Ejecutoriedad .....	29
Ejecutividad .....	32
2.1.1.5 Etapas de Cobro de la Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes ...	32
Gestión de Cartera .....	33
Gestión Coactiva.....	35
2.1.2 Acción Coactiva.....	35
2.1.2.1 Concepto .....	36
2.1.2.2 Principios que Rigen la Acción de Cobro.....	39

Privilegio de Autotutela Administrativa .....	39
Principio de Unidad Jurisdiccional .....	41
2.1.2.3 Características .....	45
2.1.2.4 Presupuestos para la Acción Coactiva .....	46
2.1.2.5 Solemnidades Sustanciales .....	49
2.1.2.6 Intervinientes .....	51
Funcionario Recaudador, Recaudador Especial o Ejecutor .....	51
Secretario de Coactivas .....	52
Coactivado .....	53
2.1.2.7 Procedimiento .....	56
Auto de Pago .....	57
Medidas precautelares .....	59
Embargo .....	61
Remate .....	65
Impulso de causa .....	69
Archivo de la Causa .....	70
Suspensión del procedimiento coactivo .....	70
2.1.3 Segmentación de la Cartera .....	72
2.1.4 Incobrabilidad .....	75
2.1.4.1 Concepto .....	75
2.1.4.2 Requisitos .....	77
2.2 Estado del Arte .....	77
2.3 Fundamentación Filosófica .....	81
2.4 Marco Legal .....	86
CAPÍTULO III: Diagnóstico .....	91
3.1 Diagnóstico Jurídico .....	91

3.1.1 Análisis de Principios Jurídicos .....	91
3.1.1.1 Principio de Eficacia .....	92
3.1.1.2 Principio de Eficiencia .....	93
3.1.1.3 Principio de Economía .....	94
3.1.1.4 Principio de Razonabilidad .....	95
3.1.2 Análisis de Legislación Ecuatoriana .....	95
3.1.3 Análisis de Legislación Comparada .....	99
3.1.3.1 Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT .....	99
3.1.3.2 Perú .....	100
3.1.3.3 Nicaragua .....	101
3.1.3.4 México .....	102
3.1.3.5 Guatemala .....	102
3.1.3.6 Chile .....	103
3.1.3.7 Costa Rica .....	104
3.1.3.8 Colombia .....	104
3.1.3.9 Venezuela .....	105
3.2. Diagnóstico Económico .....	106
3.2.1 Análisis Cartera de Obligaciones Tributarias Firmes .....	106
3.2.2 Control de Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes .....	110
3.2.3 Costo de la Gestión de la Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes .....	112
3.3 Justificación del Monto Mínimo .....	117
CAPÍTULO IV: Propuesta .....	125
4.1. Objetivos .....	125
4.1.1 Objetivo General .....	125
4.1.2 Objetivos Específicos .....	125

4.2 Requisitos.....	125
4.3 Procedimiento .....	129
4.4 Reforma .....	131
CONCLUSIONES.....	134
RECOMENDACIONES .....	136
FUENTES BIBLIOGRÁFICAS.....	137
GLOSARIO .....	146
SIGLAS .....	150
ANEXOS .....	152

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

<b>Contenido</b>	<b>Págs.</b>
Gráfico No. 1: Cartera Total 2015 por Tipo de Estado.....	107
Gráfico No. 2: Cartera Suspendida 2015 por Tipo de Documento.....	108
Gráfico No. 3: Cartera Activa 2015 por Tipo de Documento.....	110
Gráfico No. 4: Cartera Activa 2015 por Monto de Obligaciones.....	120
Gráfico No. 5: Cartera < a USD40 por Tipo de Documento.....	121
Gráfico No. 6: Cartera < a USD40 por Provincia.....	122
Gráfico No. 7: Cartera < a USD40 por Antigüedad de la Cartera.....	123
Gráfico No. 8: Cartera < a USD40 por Tipo de Estado.....	124

## ÍNDICE DE TABLAS

<b>Contenido</b>	<b>Págs.</b>
Tabla No. 1: Árbol de Problemas.....	6
Tabla No. 2: Cartera Total 2015 por Tipo de Estado.....	107
Tabla No. 3: Cartera Suspendida 2015 por Tipo de Documento.....	108
Tabla No. 4: Cartera Activa 2015 por Tipo de Documento.....	109
Tabla No. 5: Indicadores del Proceso de Gestión de Cobro 2015.....	111
Tabla No. 6: Costo de Gestión Persuasiva.....	114
Tabla No. 7: Costo de Gestión Control de Deuda.....	114
Tabla No. 8: Costo de Facilidades de Pago.....	115
Tabla No. 9: Costo de Gestión Coactiva.....	115
Tabla No. 10: Costo de Medias Precautelares.....	116
Tabla No. 11: Cartera Activa 2015 por Monto de Obligaciones.....	119
Tabla No. 12: Cartera < a USD40 por Tipo de Documento.....	120
Tabla No. 13: Cartera < a USD40 por Provincia.....	121
Tabla No. 14: Cartera < a USD40 por Antigüedad de la Cartera.....	122
Tabla No. 15: Cartera < a USD40 por Tipo de Estado.....	123
Tabla No. 16: Matriz de la Propuesta.....	133

## INTRODUCCIÓN

En las siguientes páginas se investigará acerca de la estratificación de la cartera activa de las obligaciones tributarias firmes con el objeto de mejorar el procedimiento de cobro coactivo que lo efectúa la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas en el periodo fiscal 2015, problema que recae dentro del contexto administrativo tributario. Para lo cual, el presente trabajo se desarrolló en cinco capítulos, cada uno de los cuales trata de tópicos diversos, pero que coadyuvan a conocer la problemática legal y buscar soluciones, para llevar a la práctica el cobro eficaz y eficiente de acreencias tributarias de baja cuantía. Así:

El Capítulo I contiene las Generalidades del problema materia de esta indagación, destacando entre sus líneas los antecedentes, trata del planteamiento del problema y su formulación, determina los objetivos general y específicos que guían este estudio, señala su justificación, nos presenta las interrogantes de la investigación, plantea la hipótesis de la exploración, establece el alcance de la investigación; y, finaliza precisando la metodología a utilizar.

El Capítulo II abarca el Marco Teórico que se conforma por el análisis del marco conceptual que incluye el estudio de la Cartera de Obligaciones Tributarias Firmes, que para el presente caso toma en cuenta su definición y clasificación, se determina la conformación de la cartera activa de dichas obligaciones, así como, su origen, establece las características de las obligaciones firmes y detalla cada una de las etapas por las que atraviesa el cobro de esta cartera. Adicionalmente, contiene la investigación de la Acción Coactiva que abarca su conceptualización y los principios que la rigen entre los que se cuentan al Privilegio de Autotutela Administrativa y al Principio de Unidad Jurisdiccional, se analiza sus características, los presupuestos para llevar a cabo la acción coactiva y las solemnidades sustanciales de este procedimiento administrativo, se determina las personas que intervienen en su sustanciación y se detalla las etapas del procedimiento coactivo tributario. También, abarca el análisis de la segmentación de la cartera, se conceptúa a la incobrabilidad de obligaciones de baja cuantía por falta de

interés fiscal y sus requisitos. Finalmente, establece el estudio del estado del arte, la fundamentación filosófica y el marco legal.

El Capítulo III trata del Diagnóstico en el cual se realiza el análisis jurídico de los principios que rigen la incobrabilidad, de la legislación nacional que existe respecto a este tema; así, como de la legislación extranjera. Además, se efectúa el estudio económico que incluye el análisis de la Cartera de Obligaciones Tributarias Firmes, se señala la forma de control del cobro de la cartera activa y el costo de su gestión, y finalmente, se efectúa una justificación para determinar un monto mínimo de cobro.

El Capítulo IV desarrolla la Propuesta a este trabajo investigativo, para lo cual, se han planteado objetivos que permitirán alcanzar un cobro eficiente de las obligaciones tributarias firmes de baja cuantía, se analiza los requisitos que deben cumplir las obligaciones que se someterán a la declaratoria de incobrabilidad por falta de interés fiscal; así también, se especifica las etapas del procedimiento de esta declaratoria y finalmente se deja plasmada la reforma al Código Tributario que se formula.

Adicionalmente, se puede verificar las conclusiones y recomendaciones a las que ha llegado este trabajo investigativo luego de haberlo concluido.

Con el fin de facilitar la información al lector de este estudio y que se pueda comprender ciertos aspectos de carácter técnico, se establece un glosario de términos.

Por último, en la bibliografía la investigadora detalla las fuentes de información, tanto de documentos físicos como electrónicos, que le sirvieron de fundamento para redactar esta investigación; así como, los documentos en los que se basa este estudio y se ubican en los anexos.

## **CAPÍTULO I: Generalidades**

### **1.1 Antecedentes**

El Servicio de Rentas Internas como institución del sector público alineada y adscrita al Ministerio Coordinador de la Política Económica y como miembro del Consejo Sectorial encabezado por el Ministerio Coordinador de la Productividad, Empleo y Competitividad, lleva a cabo la ejecución de la política tributaria y efectúa la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado a través de la gestión tributaria.

En aplicación de las disposiciones constitucionales respecto del Plan Nacional de Desarrollo hoy conocido como el Plan Nacional para el Buen Vivir, la Administración Tributaria se alinea para ejecutar esta gestión, a este instrumento obligatorio para el sector público e indicativo para los demás sectores, al que se sujetan las políticas, programas y proyectos públicos; la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y la asignación de los recursos públicos; y coordina las competencias exclusivas entre el Estado central y los gobiernos autónomos descentralizados. (Art. 280)

En el contexto del Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017, esta institución se encuentra orientada con el Objetivo No. 8 “Consolidar el sistema económico, social y solidario, de forma sostenible” y su Política Sectorial N° 8.4 que se refiere a “Fortalecer la progresividad y la eficiencia del Sistema Tributario”, responde a dos objetivos y estrategias de la agenda intersectorial del Ministerio Coordinador de la Política Económica como son, “Mantener la sostenibilidad fiscal” e “Incrementar la progresividad en la distribución y redistribución de la riqueza.”

Para llevar a la práctica estos objetivos y estrategias, el SRI ejecuta una Planificación Estratégica Plurianual Institucional, contenida en su Plan Estratégico. El Plan Estratégico 2012-2015 recogió las necesidades de la institución y levantó las iniciativas para la formulación de la alineación estratégica, basado en la estructura de portafolio,

que abarca Programas, Planes y Proyectos, de los cuales se requirió seguimiento y evaluación integral a distintos niveles de la institución, esto es, estratégico, táctico y operativo, en uso de la metodología y herramienta Gobierno por Resultados GPR.

La gestión de cobro a nivel estratégico en el SRI se fundamentó en los objetivos que abarcan el incrementar la eficiencia y efectividad en los procesos de asistencia y control, enfocadas al cumplimiento tributario, sustentados en un modelo de gestión de riesgos; e incrementar la aplicación de los principios constitucionales en materia tributaria.

A nivel táctico para la gestión de cobro, la Dirección Nacional Financiera se propuso ser reconocida por su aporte estratégico a la gestión de la Administración Tributaria, mediante el aprovisionamiento y control de los procesos de recaudación voluntaria y ejecutiva con talento humano competente y comprometido. Para lo cual, se fijó como objetivo el incrementar la recuperación de cartera gestionable mediante la ejecución de planes y modelos de cobro por vía persuasiva y ejecutiva; a través de la implementación del programa de optimización del proceso de cobranzas, el programa de gestión de información para cobro y el programa de gestión de cobro.

En tanto que, a nivel operativo la Programación Anual de la Planificación PAP 2015, contempló que este periodo inició con la aplicación de una nueva estructura institucional basada en procesos; se siguió verificando un crecimiento sostenido de la recaudación; un moderado aumento en la inscripción de contribuyentes; un equilibrio de la presión fiscal basada en el control del fraude y la evasión fiscal; y, un logro histórico en la brecha de pago (1,89%) debido a los planes de cobro ejecutados en el año anterior.

Respecto de la gestión de cobro su principal objetivo se describió como, establecer las líneas estratégicas anuales de la gestión de cobro institucional enfocada a los contribuyentes deudores y nivel de riesgo presentado, para realizar las diferentes acciones operativas coordinadas y enfocando las acciones a las obligaciones generadas por los procesos de determinación realizado por la Administración Tributaria y al cambio de comportamiento del contribuyente deudor.

Entre las estrategias utilizadas en el año 2015 se describe: el control la cartera firme que representa el 80%, actualización y codificación de las políticas en el Manual de Cobro, salida a producción y estabilización del Nuevo Sistema Nacional de Cobranzas, avisos recordatorios sobre vencimientos de pago, campañas de cobro y riesgo, gestión de cartera, coordinación del Centro de Atención Telefónica CAT Cobranzas, generar nuevos juicios coactivos basados en capacidad operativa, acciones complementarias de cierre y calidad de medidas, ejecución de casos emblemáticos por regional, apertura de juicios penales complementarios, unificación de criterios y manual interno de coactivas.

Sin embargo se han detectado riesgos como, la falta de un programa de capacitación e inducción por cargo, la rotación del personal y salida sin la entrega completa de actividades; la falta de capacidad de la Dirección Nacional de Desarrollo Tecnológico para dar prioridad a las solicitudes de cobro; falta de análisis de la estructuración física de los Departamentos de Cobro que garanticen la seguridad de la información física, de los activos y de los funcionarios; la falta de un acceso oportuno a la información de terceros; la eliminación del CAT de Cobro y de la Gestión que ellos realizan desde la ciudad de Guayaquil; la falta de capacidad operativa en la gestión de cobro por existencia de partidas vacantes, traslado de funcionarios y crecimiento de la cartera.

## **1.2 Planteamiento del Problema**

El Servicio de Rentas Internas entre sus facultades otorgadas por el Código Tributario ejerce la recaudación de los tributos de manera voluntaria a través de las Instituciones del Sector Financiero Ecuatoriano y del Sector Popular y Solidario, de los agentes de retención y percepción; y de manera forzosa a través de la aplicación de la acción coactiva ejercida por los Funcionarios Recaudadores o Recaudadores Especiales.

La acción coactiva tiene como finalidad recuperar créditos de carácter tributario a favor de la Administración, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución; de forma directa sin necesidad de recurrir a la función judicial en virtud de la aplicación del principio de Autotutela de la

Administración Pública; y en forma rápida y expedita, para lo cual se ha reducido los términos y se han cortado los incidentes.

A su vez, la acción de cobro de los créditos tributarios y de multas por incumplimiento de deberes formales, se encuentra regulada por la prescripción como modo de extinción de la obligación tributaria, establecida en cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles y a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme; así como, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado y desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.

En virtud de lo señalado, la Administración Tributaria debe ejecutar coercitivamente todo tipo de deuda firme que se encuentre en sus bases de datos como cartera activa, dentro de los plazos fijados para la prescripción, aplicando un mismo tipo de procedimiento para las obligaciones de alta y baja cuantía, sin diferenciación alguna.

La cartera activa refleja que la mayor parte de su composición se encuentra conformada por obligaciones de bagatela o baja cuantía, las mismas que requieren para su cobro del inicio de un procedimiento revestido de formalidades y que implica la gestión en varias fases que deben observar los plazos legales, pudiendo llegar incluso a la subasta de bienes muebles y al remate de bienes inmuebles y el mismo que no se suspende y ni se archiva sino al verificarse algunos de los modos de extinguir las obligaciones tributarias.

De esta manera, su gestión es ardua por la gran cantidad de obligaciones a recaudarse en relación al reducido número de funcionarios que conforman el personal que labora en las áreas de Cobro y de Secretaría, que se encuentran directamente vinculados con la acción coactiva; lo cual dificulta no sólo su inicio sino también la continuación del procedimiento coactivo cada dos años, con el fin de que se mantenga la interrupción de

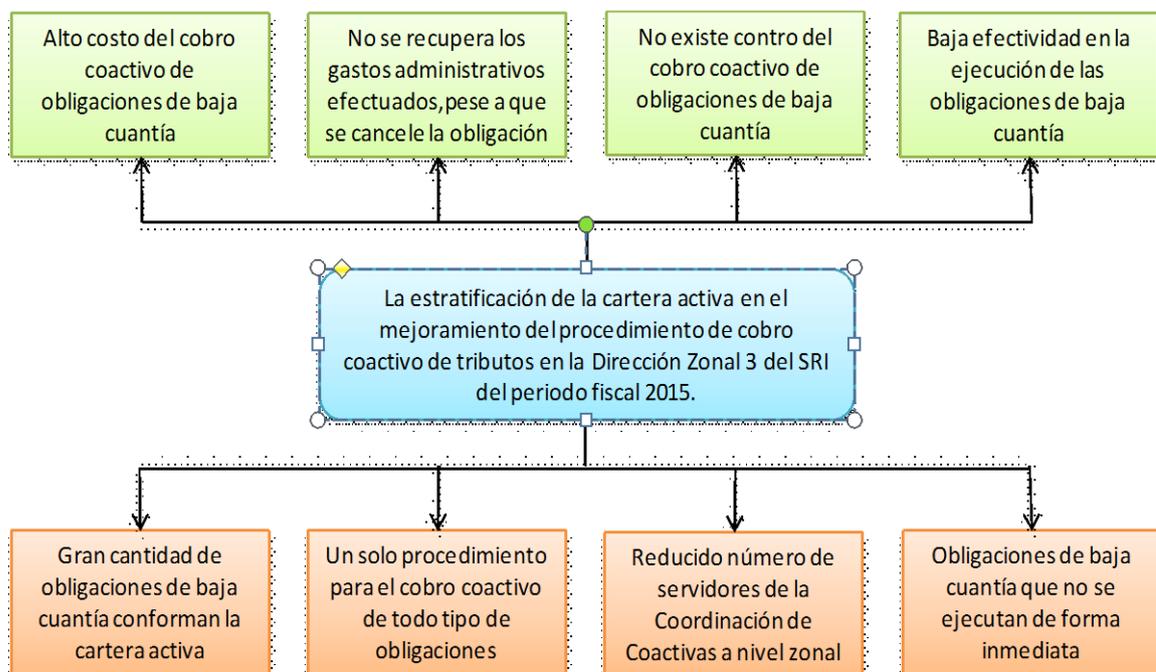
la prescripción de la acción de cobro por la citación del auto de pago; pues tampoco existe manera de que estos procesos se den de baja o se extingan de forma alguna.

Por otro lado, el costo de utilizar herramientas coactivas es superior al de las otras prácticas de cobro, por lo cual, la Administración invierte en la ejecución forzosa gastos de carácter administrativo que ni siquiera podrán ser recuperados pese a la verificación del pago por parte del contribuyente.

No existe dentro de la Administración Tributaria indicadores que midan la ejecución coactiva de estas obligaciones a diferencia de la cartera de alta cuantía, la misma que forma parte de los indicadores de gestión, con los cuales se mide la labor del Departamento de Cobro; por lo cual, podemos establecer que tampoco existe control de esta clase de deuda ni de su recuperación.

Adicionalmente, esta cartera no es gestionada de forma inmediata a su generación como se recomienda a nivel internacional para obtener una mejor recuperación de tributos; sino que por el contrario, dichas obligaciones se mantienen por varios años en la cartera activa de la Administración, a la espera de que los contribuyentes cancelen estos valores en forma voluntaria o bajo la influencia de mecanismos de persuasión como llamadas telefónicas, mensajes de texto, correos electrónicos u oficios persuasivos, lo que al final dificulta e incluso imposibilita la efectividad de la acción coactiva.

**Tabla No. 1**  
**Árbol de Problemas**



Elaborado por: Investigadora

### 1.3 Formulación del Problema

De ahí que, el problema de la presente investigación responda a la siguiente pregunta:  
¿La estratificación de la cartera activa de deudas firmes tributarias es un mecanismo que permite mejorar el procedimiento de cobro coactivo?

### 1.4 Objetivos

#### 1.4.1 Objetivo General

Indagar la incidencia de la estratificación de la cartera activa de deudas firmes tributarias, en el mejoramiento del procedimiento de cobro coactivo realizado por la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, durante el periodo fiscal 2015.

### **1.4.2 Objetivos Específicos**

- Analizar la cartera activa de deudas firmes tributarias identificándola por el monto, el tipo de documento, la antigüedad y la zona geográfica.
- Determinar la afectación jurídica y económica que la Administración Tributaria pudiera experimentar dentro de la ejecución de un procedimiento coactivo tributario.
- Plantear la aplicación de un proceso simplificado de gestión de cobro coactivo de deudas firmes de baja cuantía correspondientes a impuestos fiscales.

### **1.5 Justificación**

El tema que será objeto de estudio es importante y cobra relevancia por cuanto, se pretende mejorar el proceso de cobro coactivo de obligaciones de carácter tributario de bagatela o baja cuantía, evitando que la Administración Tributaria realice gastos innecesarios en la ejecución forzosa de estas deudas firmes y con ello, optimizar los recursos invertidos en su facultad recaudadora mediante la estratificación de la cartera activa, con el objeto de enfocar los esfuerzos de los servidores y servidoras a cargo de este proceso, en la gestión oportuna y adecuada de aquellas obligaciones que puedan ser ejecutadas y representen ingresos para el Estado de forma inmediata; y, presentar alternativas viables para, la gestión simplificada de su cobro o la baja de aquellas obligaciones que pese a que constituyen la mayor parte de la cartera no son representativas en monto.

El presente trabajo investigativo tiene como finalidad la aplicación práctica de los principios de eficacia, eficiencia, calidad, coordinación, planificación, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria, contemplados en la Constitución de la República del Ecuador, tanto para el ejercicio del servicio público como en el régimen tributario y relacionarlos con la facultad recaudadora de la Administración Tributaria

Central. En tal sentido, se pretende lograr un procedimiento de cobro forzoso que ajustado a la supremacía normativa de la Carta Magna permita ser más justo, eficiente, eficaz, célere y oportuno en la recaudación de impuestos obtenidos en beneficios de todos los ecuatorianos.

Esta investigación puede ser utilizada no sólo por el Departamento de Cobro del Servicio de Rentas Internas sino también, por otras administraciones tributarias seccionales o de excepción; así como, por instituciones y empresas públicas que ejerzan la jurisdicción coactiva para el cobro de acreencias a favor del Estado; ya que, se resolverá un problema común de los gestores de cartera y cuya solución es de aplicación general.

## **1.6 Preguntas de investigación**

¿La clasificación de la cartera activa en deudas tributarias firmes de alta y baja cuantía permite tener un mejor control de la gestión y la recaudación en fase coactiva?

¿Existe una gestión de cobro coactiva diferenciada entre las deudas tributarias firmes de alta y baja cuantía?

¿Se recuperan los gastos administrativos incurridos por la ejecución de la acción coactiva de deudas tributarias firmes de baja cuantía?

¿Se puede determinar incobrable obligaciones que en virtud del principio de costo beneficio resulte oneroso el cobro coactivo para la Administración Tributaria?

## **1.7 Hipótesis**

La gestión eficiente de las obligaciones tributarias firmes de baja cuantía, correspondientes a la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas del periodo fiscal 2015, permite mejorar el procedimiento de cobro coactivo de tributos.

## **1.8 Alcance**

**Campo:** Tributario

**Área:** Acción coactiva  
**Aspecto:** Ejecución de la cartera  
**Temporal:** Periodo Fiscal 2015  
**Espacial:** Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas

## **1.9 Metodología**

### **1.9.1 Nivel de Profundidad de la Investigación**

El presente trabajo investigativo utilizará la investigación descriptiva como método de análisis de la información, con el objeto de describir el problema a investigar en la realidad y en su estado actual, con el fin de detallar los aspectos importantes a analizar, evaluar sus componentes y determinar una posible solución al mismo.

### **1.9.2 Diseño de la Metodología**

Esta investigación será cuantitativa pues usará la recolección de los datos que corresponden a la cartera activa que se utilizó la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas durante el año 2015, para el inicio y gestión posterior de procedimientos de cobro coactivo de tributos fiscales; con el fin de estratificar en varios segmentos y determinar el mejor procedimiento a aplicar para ejecutar dichas obligaciones.

Este estudio también realizará un análisis cualitativo, por cuanto se utilizará la recolección de datos bibliográficos que serán analizados, con el fin de terminar las falencias del procedimiento coactivo y sus alternativas de solución.

### **1.9.3 Técnicas de Recolección de la Información**

Para la investigación cuantitativa, se utilizará la información que corresponda a la cartera que se obtenga de las bases de datos de Departamento de Cobro de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, correspondiente al periodo fiscal 2015. Dicha información será clasificada en base a diferentes criterios, analizando cada uno de los

segmentos que pudiere obtenerse, utilizando tablas dinámicas y organizadores gráficos para un mejor entendimiento.

La investigación cualitativa se iniciará con la recopilación de bibliografía especializada y actualizada a cargo de la investigadora, esto es, bibliografía tributaria, estudios previos relacionados con la temática a investigar, legislación comparada vigente sobre el tema tratado, doctrina; todos estos documentos válidos y confiables que permitirán realizar un análisis comparativo de la normativa correspondiente a la acción de cobro tributaria.

#### **1.9.4 Procesamiento de Datos**

Para procesar los datos de la investigación realizada se procederá a revisar y analizar la información obtenida, para poder detectar errores o información no necesaria y organizarla de la manera más clara posible, obteniendo aquella que sea veraz, confiable y válida, facilitando de esta manera la obtención de resultados.

Para ello, se realizará una revisión crítica de la información recogida, es decir limpieza de información defectuosa, contradictoria, incompleta, repetitiva no pertinente, etc., que puede confundir los resultados al momento del análisis. Luego se efectuará la tabulación de los datos obtenidos a través de matrices, cuadros y gráficos de las comparaciones efectuadas; así como, del estudio bibliográfico. Finalmente, se ejecutará un análisis cualitativo y cuantitativo con apoyo del marco teórico.

#### **1.9.5 Población**

La población o universo que será analizado en la presente investigación será la cartera total de las provincias que conforman la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas, esto es, las provincias de Tungurahua, Chimborazo, Cotopaxi y Pastaza en el periodo fiscal 2015.

## **CAPÍTULO II: Marco Teórico**

### **2.1 Marco Conceptual**

#### **2.1.1 Cartera de Obligaciones Tributarias Firmes**

##### **2.1.1.1 Concepto y clasificación**

La “cartera” constituye el conjunto de acreencias a favor de la AT consignada en títulos ejecutivos que contienen obligaciones dinerarias exigibles. En este sentido, no formarían parte de la cartera los valores que no hayan sido previamente liquidados en una declaración jurada del contribuyente o en un acto administrativo producto de una determinación de oficio y debidamente ejecutoriado. Sólo estos valores pueden ser objeto del procedimiento de cobranza coactiva. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, Agencia Alemana de Cooperación Internacional GIZ, Banco Interamericano de Desarrollo BID, 2016, p. 96)

La cartera de deudas firmes de carácter tributario abarca todas las obligaciones generadas tanto por la Administración Tributaria a través de actos administrativos en ejercicio de sus facultades legales, como aquellas generadas por el sujeto pasivo del tributo, en aplicación de sus deberes formales a través de la autoliquidación de la obligación tributaria; actos que deben reunir las características de firmeza, ejecutoriedad, ejecutividad y deben estar contenidos en órdenes de cobro de obligaciones de dar u obligaciones dinerarias.

Tiene como objetivo que, mediante su gestión se pueda mantener una base de datos de deuda tributaria actualizada, contar con información oportuna y real sobre los saldos de las cuentas por cobrar a los sujetos pasivos; normar el registro y el proceso de recuperación de las obligaciones exigibles por parte del SRI de una manera eficiente y efectiva, y permitir el establecimiento de políticas, procedimientos y estrategias, para optimizar esta gestión.

Si bien, en nuestra legislación tributaria no se dispone clasificación alguna para la cartera de obligaciones firmes que gestiona el SRI, en países como Bolivia, España, Perú y Portugal se segmenta la cartera por disposición legal, con el objeto de ofrecer un tratamiento especial o diferenciado a cada grupo de deudores; teniendo como criterio de división, el monto, la antigüedad, el número, grandes deudores, objeto de gestión, objeto de seguimiento, entre otros.

Sin embargo, para efectos prácticos el Servicio de Rentas Internas (2014) en el Plan Programa Institucional de Cobro 2015, en la gestión de la cartera establece la necesidad de,

Priorizar a los contribuyentes que mantienen deudas producto de las acciones de Control de los Departamentos de Auditoría y Gestión Tributaria de las Regionales, es decir enfocar la gestión de cobro sobre las obligaciones producto de la Facultad Determinadora. Realizar un control de las Sustitutivas, producto los procesos de Control, con la finalidad de cerrar el ciclo del control con una recaudación efectiva de los valores declarados. Controles Relacionados a la Emisión de Títulos de Crédito, seguimiento de Facilidades de Pago, Compensación con saldos a favor y segmentación de Cartera. (p. 148)

#### **2.1.1.2 Conformación de la Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes**

La cartera activa de obligaciones tributarias firmes abarca tanto actos administrativos generados por el sujeto activo como autoliquidaciones efectuadas por el sujeto pasivo, que se detallan en los siguientes documentos:

**a) Acta de Determinación Tributaria.-** Es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del contribuyente y de su responsable el resultado de su labor fiscalizadora, con la cual, se determina la existencia de un crédito o deuda tributaria a favor del Estado. Este documento es el que generalmente, mayor cuantía aporta en forma individual a la cartera de cobro; sin embargo, es la que registra mayor litigiosidad que demás documentos.

**b) Anticipos Renta.-** Es una autodeterminación efectuada por el sujeto pasivo en la declaración de Impuesto a la Renta del periodo fiscal anterior. Constituye crédito tributario para el pago del Impuesto a la Renta tanto de Personas Naturales como de Sociedades del periodo fiscal que se encuentra decurriendo, el cual, debe ser cancelado en tres cuotas; en julio, septiembre y conjuntamente con el Impuesto a la Renta al siguiente periodo fiscal, sin que, sea menester la emisión de títulos de crédito para su cobro por parte de la Administración Tributaria.

**c) Comprobante Electrónico de Pago CEP'S Rechazado.-** Declaración de impuestos presentada a través de Internet por los contribuyentes o sus responsables, tomando como forma válida de pago: red bancaria; esto es, la impresión del formulario que se obtiene en la página web de la Administración Tributaria; el mismo que no ha sido cancelado dentro de los plazos de vencimiento en virtud del noveno dígito del RUC ante las Instituciones del Sistema Financiero Ecuatoriano IFI'S; o del cual, no se ha presentado ante el ente recaudador, las notas de crédito que respaldan su pago dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha máxima de pago establecida en el CEP'S. Este documento se constituye en el mayor número de obligaciones tributarias constantes en la cartera.

**d) Débito Rechazado.-** Declaración de impuestos presentada a través de Internet por los contribuyentes o sus responsables, tomando como forma válida de pago, el débito del valor a pagar de cuentas corrientes o de ahorros que mantienen en IFI'S; cuando no se hubiere podido efectivizar el mismo, por no existir el dinero suficiente en la cuenta o haber realizado movimientos en ésta.

**e) Declaración.-** Formulario físico de impuestos generado por el sujeto pasivo y que no fue cancelado ante las IFI'S, dentro del plazo de vencimiento en virtud del noveno dígito del RUC; en el cual se liquida el valor correspondiente a impuesto, interés o la multa.

**f) Liquidación de Anticipos.-** Acto administrativo generado por el Departamento de Gestión Tributaria, mediante el cual, se establece el valor a cancelar por concepto de

Anticipo de Impuesto a la Renta Personas Naturales o Sociedades, cuando el sujeto pasivo no lo ha determinado en su declaración de Impuesto a la Renta, o habiéndose determinado, el valor es inferior a la cuantía que debía cancelarse al Estado. Para la ejecución de su cobro, es necesaria la emisión de Título de Crédito.

**g) Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración.-** Documento emitido por el Departamento de Gestión Tributaria, resultante del proceso de confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio sujeto pasivo o por terceros; y, mediante el cual, el Servicio de Rentas Internas detecta la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco. Este documento lleva implícito la orden de cobro y por lo tanto, no es necesaria la emisión de Título de Crédito.

**h) Resolución Administrativa.-** Acto administrativo motivado emitido por el Servicio de Rentas Internas; mediante el cual, se absuelve un reclamo administrativo presentado por el sujeto pasivo o por quien se considere afectado por un acto de la Administración Tributaria, dentro del ejercicio de su Facultad Resolutiva. Cuando mediante este documento se modifique la base de cobro de otro acto administrativo preexistente, se deberá emitir el Título de Crédito respectivo.

**i) Resolución de Recurso de Revisión.-** Acto administrativo motivado emitido por el Servicio de Rentas Internas; mediante el cual, se absuelve un recurso de revisión de oficio o insinuado por el sujeto pasivo afectado por un acto de la Administración Tributaria, dentro del ejercicio de su Facultad Resolutiva. Cuando mediante este documento se modifique la base de cobro de otro acto administrativo preexistente, se deberá emitir el Título de Crédito respectivo.

**j) Resolución Sancionatoria.-** Acto administrativo por el cual el Servicio de Rentas Internas, impone una sanción por una acción u omisión del contribuyente, su responsable o terceros que infringen las normas tributarias sustantivas o adjetivas y que fueren calificadas como contravenciones o faltas reglamentarias, en ejercicio de la

Facultad Sancionadora. Para la ejecución de esta clase de documentos, es necesario la emisión de un documento adicional que contenga una orden de cobro, como lo es el Título de Crédito.

**k) Título de Crédito.-** Orden de cobro para el ejercicio de la acción coactiva que se emite por la autoridad competente de la Administración Central, cuando la obligación tributaria se encuentra determinada y líquida, generalmente en base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas; o de sentencias del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario o de la Corte Suprema de Justicia, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación; o, por multas o sanciones, cuando las resoluciones o sentencias que las impongan se encuentren ejecutoriadas. Este documento puede generarse para el cobro no solo de créditos tributarios, sino también para el cobro de créditos no tributarios sobre los cuales, leyes especiales otorgan su recaudación al Servicio de Rentas Internas.

### **2.1.1.3 Origen de la Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes**

La cartera de obligaciones tributarias firmes que, la Administración Tributaria gestiona para su recuperación a través del Departamento de Cobro, tiene un origen múltiple, pues, puede provenir de la ejecución de las facultades que el Código Tributario otorga a este ente recaudador, o puede ser el resultado de la aplicación de uno de los sistemas de determinación de la obligación tributaria previstos en nuestro país, o producto de la decisión tomada por los órganos jurisdiccionales de la justicia especializada en el campo tributario, en virtud de la litis sometida a su conocimiento.

La norma tributaria vigente en su Art. 67 manifiesta que, las facultades de la Administración Tributaria abarcan: la de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

Sin embargo, no todas las facultades mencionadas permiten la creación de obligaciones que pudieran llegar a la ejecución a través del cobro persuasivo e incluso coactivo; ya que, solamente la facultad determinadora, facultad sancionadora, facultad resolutoria y facultad recaudadora, emiten órdenes de cobro que viabilizan esta última facultad; mientras que la facultad faltante se convierte en apoyo del cobro, permitiendo que se emitan circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

#### **a) Facultad Determinadora**

Villegas, (1999) al respecto define a la facultad determinadora de la Administración Tributaria de la siguiente manera:

Llamamos determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeatur”) (p. 329)

Delgadillo, (2004) por su parte manifiesta que, “La figura de la determinación se refiere a la constatación de la realización del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.” (p. 96 – 97)

La facultad determinadora conforme lo define el Art. 68 Código Tributario ecuatoriano “(...) es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.” Por lo tanto, esta facultad abarca: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

El Servicio de Rentas Internas (2008) reconoce dos tipos de determinación dentro del proceso de control tributario, el cual está orientado a detectar el nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, y además a desarrollar las diferentes acciones que le permitan imponer sanciones por las conductas irregulares que han generado dichos sujetos, así:

Para optimizar el control tributario, es necesario especializarlo en dos grandes segmentos: Controles extensivos y controles intensivos, la primera como aquella que se realiza desde el “escritorio” del funcionario mediante cruces informáticos entre las bases que mantiene la Administración, tanto del propio contribuyente como de terceros y la segunda como la investigación profunda en campo de la documentación que demuestre las transacciones efectuadas por el sujeto pasivo, realizada incluso en las oficinas de éste último. (p. 4)

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno prevé como control extensivo que, la Administración Tributaria dentro de los plazos para que produzca la caducidad, luego de cotejar la información proporcionada por el sujeto pasivo a través de sus declaraciones de impuestos con otras informaciones obtenidas de fuentes como el mismo sujeto pasivo o terceros; haya detectado omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, debe emitir al contribuyente o su responsable el acto administrativo denominado “Comunicación de Diferencias”, estableciendo las diferencias detectadas y requiriendo presente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días.

Si el contribuyente presentare la declaración sustitutiva solicitada dentro del plazo especificado anteriormente, deberá cancelarla de forma inmediata, tomando en cuenta los intereses y multas que pudieran haberse generado por la falta de pago del tributo en el plazo reglamentario correspondiente. Pero si no hubiere presentado la declaración sustitutiva, la Administración Tributaria emitirá el acto administrativo definitivo designado “Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración”; en la cual, se hará constar no solamente el impuesto debido, su interés y multa de ser caso, sino también un recargo adicional del 20% calculado sobre el principal y otro recargo del 20% calculado

sobre la multa; y deberá ser notificado al contribuyente para que cancele la obligación tributaria generada por este proceso de control o haga valer su derecho constitucional de petición en vía administrativa o jurisdiccional.

En tanto que, el control intensivo efectuado por la Administración Tributaria se puede enmarcar en dos formas. La determinación directa fundamentada en la información contenida en la declaración del contribuyente, su contabilidad o registros y demás documentos que le pertenezcan; en la información de bases de datos o sistemas informáticos que mantenga esta institución o por cruces de información con entidades públicas o privadas; y en otros documentos que posean terceros y que se relacionen con el proceso de control. Mientras que, la determinación presuntiva se efectúa en virtud de hechos, indicios, circunstancias y otros elementos ciertos que permitan determinar el hecho generador y la cuantía del tributo, o a través del empleo de coeficientes de estimación presuntiva establecidos por ramas de actividad económica; cuando no sido viable la realización de la determinación directa, por no existir la declaración del impuesto correspondiente o porque los respaldos de la misma no son aceptables por una razón fundamental o no prestan mérito suficiente para acreditarla.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Regimen Tributario Interno establece que, dentro del plazo de caducidad éste ente recaudador iniciará el proceso de determinación tributaria, emitiendo la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo. Como parte del proceso de verificación, la Administración podrá requerir al sujeto pasivo, y a terceros la información y documentación necesaria; podrá efectuar diligencias de inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas informáticos relacionados con temas tributarios, o diligencias de comparecencia a los mismos.

Esta información analizada permite elaborar el acta borrador de determinación tributaria, que otorga veinte días improrrogables al sujeto pasivo para aceptar las glosas y los valores determinados, total o parcialmente o para fundamentar sus observaciones al acta borrador. Transcurrido el plazo en mención, y examinada la información y documentación presentada por el sujeto pasivo de ser el caso, se emitirá el acta de

determinación final, en la cual se establecerán los valores adeudados al Fisco e incluso los créditos a favor del sujeto pasivo.

### **b) Facultad Resolutiva**

Delgadillo (2004) define a la Facultad Resolutiva de la Administración Tributaria de esta manera,

Para que la administración pública verifique la legalidad de sus actos, a solicitud del gobernado, la ley establece un procedimiento que permite a la autoridad administrativa recorrer nuevamente el camino que siguió en su elaboración, a fin de verificar que su actuación se ajuste al orden legal vigente. (p. 185)

Mientras que, para Andrade (2005) la Facultad Resolutiva se la conceptualiza como,

El reconocimiento de los derechos públicos subjetivos es una consecuencia del principio de juridicidad y del Estado de Derecho, que implica el que la actividad de la Administración esté ajustada a normas legales, presupuesto que otorga una garantía jurídica para que el contribuyente pueda ejercer frente a ella cualquier clase de reclamo (...), si por actos administrativos –contrarios a la ley- lesiona sus derechos y legítimos intereses. (p. 68)

En definitiva, esta facultad se deriva del derecho constitucional de petición por el cual, el sujeto pasivo y terceros pueden presentar su impugnación en contra de actos administrativos que de forma alguna afecten sus derechos. Sin embargo, dicha facultad también prevé que la Administración pueda revisar sus actos y con ello modificarlos o invalidarlos si no se ajustaran al procedimiento, formalidades o legalidad con que debían expedirse.

De esta manera, el ente recaudador luego de observar el debido proceso en la sustanciación de los reclamos o recursos, deberá emitir una resolución con la cual se extinga, ratifique o rectifique el acto administrativo que debe existir con anterioridad a su interposición; razón por la cual, esta facultad no crea en forma directa obligaciones

teniendo la excepción de la ejecución de la determinación complementaria; sino mas bien, se convierte en una forma de control administrativo de su gestión.

Respecto del Reclamo Administrativo, la norma tributaria establece que las autoridades entre las que se cuentan a los Directores Zonales e incluso los Directores Provinciales por delegación expresa del Director General del Servicio de Rentas Internas, deben dentro de su jurisdicción territorial conocer, impulsar de oficio y resolver los reclamos administrativos mediante resolución motivada, en el término de ciento veinte días, bajo la observancia de los principios de simplicidad administrativa y economía procesal.

Para ello, los contribuyentes, responsables, o terceros debidamente legitimados, que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, pueden interponer por escrito su reclamo con firma de un abogado patrocinador, en el plazo de veinte días contados desde el día siguiente al de su notificación, ante la autoridad que pronunció el acto, adjuntando en lo posible las pruebas de que se disponga.

La sustanciación del reclamo se la cumplirá por la autoridad que debe resolverlo o mediante su delegado, bajo su vigilancia y responsabilidad, quien podrá aperturar hasta por treinta días, el plazo probatorio cuando sea solicitado por el reclamante o sea necesario para el esclarecimiento de los hechos materia de la impugnación; pudiendo presentar todos los medios de prueba que la ley establece, a excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos. Hasta veinte días antes de vencerse el plazo para resolverlo, puede la autoridad admitir la realización de una audiencia, para que el interesado alegue en su defensa o esclarezca puntos respecto de la reclamación. El reclamo finaliza con la emisión de una resolución debidamente motivada, en la cual, se decide sobre las cuestiones planteadas por los reclamantes.

Por otro lado, el Recurso de Revisión es un recurso de carácter extraordinario en vía administrativa, sustanciado y resuelto por la máxima autoridad tributaria, esto es, el

Director General del Servicio de Rentas Internas, de oficio o por insinuación del sujeto pasivo perjudicado por los efectos jurídicos de un acto administrativo tributario firme o resolución ejecutoriada, cuando el mismo contenga errores de hecho o de derecho. De su resolución, se puede recurrir ante la jurisdicción contencioso – tributaria, sin que exista recurso administrativo ulterior.

Su tramitación inicia con la emisión de un informe jurídico, el cual determinará si las cuestiones alegadas por el recurrente necesitan la actuación de pruebas o si se trata de cuestiones de puro derecho. Para el primer caso, la autoridad que lo sustancia dispondrá la apertura de un expediente sumario con notificación a los interesados, con una duración no menor a cinco días ni mayor a veinte días, y que tiene por objeto el despacho de la prueba solicitada de oficio o por el interesado; sin embargo, para el segundo caso, no es necesaria dicha apertura. Cumplido el plazo señalado, la Administración se pronunciará mediante resolución debidamente motivada, para extinguir, ratificar o rectificar el acto administrativo revisado, en el plazo de noventa días.

### **c) Facultad Sancionadora**

Otra de las facultades de la Administración Tributaria es la Facultad Sancionadora, que Giuliani Fonrouge (1997) la define como,

La violación de lo mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse de la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública; por la misma razón, las sanciones tienen una finalidad represiva o intimidatoria, y no simplemente reparatoria del daño. (p. 655)

Villegas (1999) conceptualiza a la facultad sancionadora tributaria de la siguiente forma

Otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello, el Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retibuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. (p. 390)

Por lo tanto, se la puede definir como la facultad de la autoridad administrativa para juzgar en observación a las normas del debido proceso, la comisión de infracciones tributarias sea como contravenciones o como faltas reglamentarias y aplicar las sanciones que el Código Tributario establece, entre las cuales se encuentra la sanción de carácter pecuniario o conocida como multa, mediante resolución escrita debidamente motivada, impugnabile por vía administrativa o jurisdiccional.

Tanto los Directores Zonales como los Directores Provinciales son competentes para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, que pudieran llegar a su conocimiento por denuncia de cualquier persona o como consecuencia del ejercicio de sus funciones. Para ello, esta autoridad instaurará un procedimiento sumario con notificación al presunto infractor; en el cual, se otorgará un plazo de cinco días para que ejerza su derecho constitucional a la defensa; luego del cual, se emitirá la resolución absolutoria o sancionatoria correspondiente.

Las sanciones de carácter pecuniario se norman en virtud de la clase de infracción tributaria a la cual pertenecen, esto es, multa no menor a 30 dólares de los Estados Unidos ni superior a 1.500 dólares de los Estados Unidos cuando se trate de contravenciones y multa no menor a 30 dólares de los Estados Unidos ni superior a 1.000 dólares de los Estados Unidos cuando se trate de faltas reglamentarias. Además, estas sanciones se impondrán en proporción al valor de los tributos que se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción.

#### **d) Facultad Recaudadora**

Finalmente, la Facultad Recaudadora conforme lo define Corral Guerrero (2001) es,

El derecho por recaudar es algo que se halla en el ámbito de las relaciones tributarias, que resulta del ejercicio de la potestad, cuyo nacimiento atribuye la ley a la producción de un acto o hecho jurídico. Le denominamos derecho a exigir y percibir el pago. El deber es la correlación de este derecho y lo llamamos deber de pago. El acto de pago constituye el cumplimiento de dicho deber, tiene un concepto genérico y ofrece diversas modalidades. Y el procedimiento de recaudación es el cauce de ejercicio del expresado derecho a recaudar, y velar por que se cumpla los deberes de pago mediante los correspondientes actos, (...) (p. 516)

En este sentido, Andrade (2005) respecto a esta facultad menciona,

Una de las actividades más importantes de la administración tributaria es la recaudación de los tributos, la cual se cumple una vez que la obligación se halla plenamente determinada y liquidada por la autoridad competente, y ésta procede a la emisión de un título de crédito u orden de cobro, documento que sirve de base fundamental para que la Administración, ejerciendo el poder coercitivo o la fuerza que le confiere la ley como expresión de la voluntad soberana, procede a ejecutar los actos necesarios para obtener el cobro de estos créditos, actuaciones que naturalmente se hallan fijadas en las leyes respectivas. (p. 62-63)

La Facultad Recaudadora implica el cobro por parte de la Administración o de terceros ajenos a la misma, como son los agentes de retención o percepción, de los tributos, multas, intereses y recargos debidos al Estado por el contribuyente y su responsable; una vez verificado el hecho generador. Esta facultad abarca la fase de pago voluntario y la fase de pago forzoso a través de la aplicación de la acción coactiva.

Si bien, en el ejercicio de esta facultad no se generan nuevas obligaciones tributarias es importante señalar que, en cumplimiento de las formalidades legales necesarias para el inicio de la ejecución coactiva, se requiere emitir Títulos de Crédito para que actos administrativos generados en virtud de la facultad sancionadora, resolutive o como resultado de la acción contenciosa-tributaria, que en su contenido no llevan implícito la orden de cobro, puedan ser ejecutados en caso de no haberse cancelado por parte del sujeto pasivo.

Así, los Directores Zonales o Provinciales o sus delegados en base a catastros, registros o hechos preestablecidos legalmente; sea de acuerdo a declaraciones del deudor tributario o a avisos de funcionarios públicos autorizados por la ley para el efecto; sea en base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas; o de sentencias del Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario o de la Corte Suprema de Justicia, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación; o por multas o sanciones que se encuentren ejecutoriadas emitirán los Títulos de Crédito correspondientes. Este acto debe ser notificado al contribuyente, otorgándole ocho días para el pago o para que interponga reclamo administrativo formulando observaciones, respecto del título o del derecho para su emisión, el cual suspende la acción coactiva.

#### **e) Determinación por el Sujeto Pasivo**

Otra fuente de origen de las obligaciones tributarias firmes que conforman la cartera gestionada por el Departamento de Cobro, es el resultado de la aplicación de uno de los sistemas de determinación de la obligación tributaria. La determinación efectuada por el sujeto pasivo se verifica con la presentación de la declaración del impuesto correspondiente, en el formulario establecido para el efecto por el Servicio de Rentas Internas, en el cual, se establecerá los valores a pagar por impuesto, intereses, multas y recargos de ser el caso; una vez que se produzca el hecho generador respectivo.

La legislación tributaria presume que, dicha declaración es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo; responsabiliza al declarante y, al contador que la firme por la exactitud y veracidad de la información que comprenda; y, le otorga la calidad de orden de cobro. Pese a ello, se prevé la posibilidad de rectificar los errores de hecho o de cálculo que contuviere la misma, hasta un año después de su presentación; mientras no se hubiere iniciado un proceso de control por dicho impuesto y periodo fiscal por parte de la Administración Tributaria.

A partir del mes de octubre de 2014 y en virtud de lo dispuesto en la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00806, los contribuyentes están obligados a presentar sus

declaraciones de impuestos a través del internet, medio creado con el fin de, facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, desde enero de 2003. Para realizar sus declaraciones por este medio, previamente el sujeto pasivo debe suscribir el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, obtener una clave de seguridad para acceder al portal institucional, y solicitar el programa DIMM Formularios para la elaboración de declaraciones en medio magnético.

Después de haber generado el formulario correspondiente al impuesto y periodo fiscal en el DIMM Formularios y haber guardado el archivo en el computador, el sujeto pasivo deberá ingresar a la página web del SRI ([www.sri.gob.ec](http://www.sri.gob.ec)) y con su clave a través de Servicios en Línea, generar el envío del archivo que contiene la declaración, escogiendo para el efecto el impuesto a pagar, el período fiscal y la forma de pago sea ésta, convenio de débito, otras formas de pago o declaración sin valor a pagar. Como resultado de este proceso, se genera un documento denominado Comprobante Electrónico de Pago CEP'S, con el cual, el sujeto pasivo podrá acercarse a cualquier IFI'S a cancelar sus tributos, ejecutar el débito de su cuenta bancaria, ser el respaldo de la declaración en cero o del pago con notas de crédito.

Sin embargo, si el contribuyente o su responsable no procede a cancelar el valor generado por la declaración enviada a esta Administración, dentro del plazo establecido en el Comprobante Electrónico de Pago CEP'S por alguna de las opciones mencionadas anteriormente, se genera una deuda firme cuyo documento que la contiene tomará el nombre en virtud de la opción adoptada para su pago, esto es, CEP'S Rechazado cuando no haya sido cancelado el tributo en las ventanillas o a través de otras formas de pago que cada IFI'S que mantienen convenio de recaudación con el SRI, ponga a disposición de los contribuyentes, como: tarjetas de crédito, banca en internet, call center, cajero automático; o no se haya entregado la nota de crédito al ente recaudador en el tiempo correspondiente; y, Débito Rechazado cuando no haya sido posible debitar de la cuenta del sujeto pasivo el valor del impuesto adeudado.

## **f) Impugnación Contenciosa-Tributaria**

Finalmente, las obligaciones tributarias firmes que conforman la cartera de cobro también se generan como producto de la decisión tomada por los órganos jurisdiccionales de la justicia especializada en el campo tributario, en virtud de la litis sometida a su conocimiento. Andrade (2005) señala que,

En este sentido jurídico se ubica la impugnación en lo contencioso-tributario, como el poder jurídico que tiene el contribuyente para hacer valer su pretensión y acudir ante el organismo jurisdiccional –Tribunal Fiscal- en demanda de amparo por una resolución administrativa que afecta o lesiona sus intereses, provocándose un juicio con carácter autónomo, cuyos caracteres legales son principalmente el de ser contradictorio (...), juicio que se inicia con la demanda. (p. 115)

De esta manera, quienes se creyeren perjudicados por un acto administrativo tributario o por una resolución producto de un reclamo administrativo o de un recurso de revisión, pueden presentar su impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario, dentro de los sesenta días siguientes a aquel en el que se notificó con el acto o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción.

El Tribunal a través del juzgador ponente sustanciará en forma oral el presente juicio, el cual luego de calificar la demanda, citar a la autoridad demandada y calificar la contestación a la demanda, llevará a cabo dos audiencias: la audiencia preliminar tiene por objeto reunir varias actividades procesales que tienden a sanear el proceso, conciliar a las partes procesales y preparar los actos procesales que le siguen; y, la audiencia de juicio, desarrolla la etapa probatoria y permite conocer la decisión de los jueces respecto de los temas sometidos a su conocimiento. De dicha sentencia, la parte perjudicada podrá recurrir mediante el recurso extraordinario de casación ante la Corte Nacional de Justicia, instancia definitiva en materia tributaria.

Si bien, con el procedimiento establecido en el Código Orgánico General de Procesos COGEP, la ejecución del acto administrativo tributario no se suspende con la

presentación de la demanda contenciosa-tributaria como se disponía en el procedimiento anterior previsto en Código Tributario, sino en virtud de la solicitud expresa del actor en su demanda previo la rendición de caución del 10% de la obligación; es necesario determinar que, aun se encuentran pendientes de resolución causas resagadas tanto en los Tribunales de lo Contencioso-Tributario como en la Sala Especializada de lo Fiscal que observarán para su resolución las normas procesales del trámite escrito.

En este sentido, Troya Jaramillo (1990) manifiesta

Las sentencias del Tribunal Fiscal declaran el derecho y dicen cómo se han de aplicar las normas en el caso concreto. La administración practica las reliquidaciones, elimina los títulos, archiva los expedientes, si fuera el caso efectúa las devoluciones de lo pagado indebidamente, cobra los intereses y las multas, y, en general, procede según lo que hubiese dispuesto el Tribunal Fiscal. (p. 173)

Por lo tanto, en aplicación del fallo judicial emitido en materia tributaria el acto administrativo puede ratificarse, modificarse o extinguirse, conforme el análisis de legalidad efectuado por los jueces tributarios. Asimismo, la Administración para la recaudación de dichos actos deberá emitir el Título de Crédito respectivo, cuando se modifique la base de cobro o se confirme el contenido de resoluciones sancionatorias; y, se ejecutará las demás órdenes de cobro que hayan sido ratificadas por este Tribunal.

#### **2.1.1.4 Características de las Obligaciones Tributarias Firmes**

El inicio de cualquier acción recaudatoria de carácter forzoso por parte de la Administración se fundamenta en obligaciones tributarias legítimas, firmes o ejecutoriadas contenidas en órdenes de cobro, de ahí que si los documentos que van a ser gestionados no tienen una o cualquiera de estas características no podrán ejecutarse.

De esta manera, el Código Tributario establece la presunción legal que admite prueba en contrario, por la cual los actos administrativos en materia tributaria gozan de

legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse. Además, estos actos son ejecutivos desde el momento que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

## **Legitimidad**

Para Sayagués Laso, (1957) la legitimidad de los actos administrativos se resume así,

El contenido del acto debe ajustarse enteramente a las normas del derecho objetivo – Constitución, leyes y reglamentos- así como a los principios generales del derecho. La actividad de la administración se desarrolla bajo el principio de legalidad, en el sentido más amplio de la expresión, y por lo tanto los actos administrativos tienen que ajustarse al mismo. (...) Los actos administrativos deben también ajustarse a los pronunciamientos jurisprudenciales que se dicten. (...) Hay también violación de las normas y por lo tanto el acto administrativo resulta viciado, cuando se incurre en error de derecho o cuando se aplican las normas a situaciones de hecho que no correspondían. Esta última hipótesis constituye falsa aplicación del derecho, situación que no debe confundirse con la errónea apreciación de los hechos, la cual implica inexistencia de motivos. (p. 439, 441)

Por otro lado, Sánchez Pichardo (2005) complementa el texto anterior al señalar,

(...) el derecho a la legalidad está conformado por el derecho a la forma, el derecho a la competencia, el derecho a la fundamentación jurídica, el derecho a la motivación, y el derecho al procedimiento. La autoridad viola el derecho a la legalidad cuando emite un acto administrativo que no se ajusta a alguno de los derechos que lo conforman, sea porque no se ajusta a la forma, o porque no es emitido por autoridad competente, o porque carece de fundamentación y motivación, o bien, porque es un acto arbitrario “espontáneo” que no nació a partir de un procedimiento en el que se amalgamaron los elementos del acto administrativo perfecto. (...) Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. (p. 65)

En otras palabras, el acto administrativo tributario no sólo debe ser emitido conforme la normativa constitucional, legal, reglamentaria vigente o conforme la jurisprudencia de aplicación obligatoria; sino que también debe observarse que, haya sido emitido por

escrito, autorizado o aprobado por el respectivo Director General o por el servidor o servidora que en ejercicio de delegación de autoridad competente, se encuentre debidamente motivado y notificado en forma oportuna a los sujetos pasivos de la obligación tributaria. De ahí que el Código Tributario en su Art. 10 determina que, “El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.”

### **Firmeza y Ejecutoriedad**

Por otro lado, la firmeza de un acto administrativo se encuentra definida en el Art. 83 del Código Tributario, en los siguientes términos, “Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.” En tanto que, el concepto de ejecutoriedad se establece en el Art. 84 Ibidem, “Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.”

Troya Jaramillo, (2009) resume de esta manera los dos conceptos mencionados,

Se denomina firmes a los actos administrativos que no han sido impugnados en vía administrativa. Cabe afirmar que ellos han causado estado. Se denomina actos ejecutoriados a aquellas resoluciones expedidas frente a reclamaciones tributarias, siempre que no se haya previsto recurso ulterior ante la propia administración tributaria. (...) Ello significa que mientras no se demuestre lo contrario, se los tiene por conformes con las normas y con los hechos con los que guardan relación. Estas presunciones pueden desvirtuarse en base a reclamaciones y recursos administrativos propuestos por los interesados, e inclusive mediante acciones de impugnación propuestas ante los jueces tributarios, o mediante recursos de casación y revisión incoados ante la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia. (p. 11)

Por lo tanto un acto administrativo en materia tributaria es firme cuando, dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquel en el cual se efectuó su notificación, se ha presentado un reclamo administrativo por parte de quien se creyera afectado por su emisión, ante la autoridad de quien emanó.

Un acto es ejecutoriado cuando, habiendo sido notificada la resolución emitida dentro del reclamo administrativo, el sujeto pasivo no planteó otro recurso en la vía administrativa. Si bien se encuentra en desuso esta norma, pues la legislación tributaria prevé como recurso adicional en ésta etapa al Recurso de Revisión, es importante tomar en cuenta que, su procedencia se fundamenta en el hecho de que las obligaciones sobre las cuales se lo insinúe se encuentren firmes y ejecutoriadas; siendo un rezago de la época en la cual también se establecía como recurso administrativo el de Reposición. La alternativa que tiene el contribuyente o su responsable para ejercer su derecho de petición, es la de formular demanda contenciosa tributaria de la resolución de reclamo administrativo, en el término de sesenta días hábiles siguientes a aquel en el cual se efectuó su notificación o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción, ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario

Hay que mencionar que, con la vigencia de la Ley de Modernización del Estado el 31 de diciembre de 1993, no se exigió en adelante como requisito previo el agotamiento de la vía administrativa para la presentación de la acción contenciosa-tributaria; pero, propuesta la misma, quedó insubsistente todo reclamo que sobre el mismo asunto se haya planteado por la vía administrativa, conforme lo señala su Art. 38.

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia (2012) analiza esta figura jurídica de la siguiente manera,

El Dr. Juan Carlos Benalcázar Guerrón, en su obra: "El Acto Administrativo en Materia Tributaria" (pg. 72), al referirse a la norma del Art. 82 del Código Tributario dice: "Como puede verse, la norma citada alude, por una parte, al privilegio de autotutela que tiene la Administración Tributaria (ejecutoriedad), y por otra, destaca los caracteres del acto administrativo tributario, esto es, la presunción de validez de que gozan y la obligatoriedad y

eficacia intrínseca que tienen ("están llamados a cumplirse"). Sin embargo, destaca también en la norma aquella condición expresada en la frase "serán ejecutivos", desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados". La frase resaltada tiene presente implícitamente un nuevo carácter: la posibilidad de impugnación. A ello se suma el efecto suspensivo que ésta produce en la ejecución de los actos administrativos, pues está condicionada a la presentación o a la resolución de las reclamaciones y recursos que pueda interponer el contribuyente. En mérito de lo expuesto, la Sala considera que las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, como calidad previa de los actos administrativos, admiten prueba en contrario tanto en la vía administrativa como en la contencioso tributaria, (...) (p. 9)

En otro fallo emitido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Nacional de Justicia (2002) se observa sus efectos señalando, "Por lo tanto y dada su naturaleza tiene carácter definitivo por lo que, salvo el recurso de revisión, no es susceptible de reclamo alguno posterior en la vía administrativa ni en la jurisdiccional." (p. 1)

Ribadeneira Vásquez, (2005) acota al tema lo siguiente,

La ejecutividad por tanto es la facultad con carácter esencial de la función administrativa de ejecutar sus propios actos, sin intervención del órgano judicial. La ejecutoriedad de los actos administrativos es una consecuencia de su Ejecutividad, (...) La ejecutoriedad implica que la administración puede usar la fuerza pública, en caso necesario, para ejecutar sus actos, cuando encuentre oposición o resistencia de hecho a los mismos. Pude igualmente definirse a la ejecutoriedad del acto administrativo como una especial manifestación de la eficacia de éstos, por medio de la cual tales actos, cuando imponen deberes o restricciones a los particulares, pueden sean realizados, aún contra la voluntad de los mismos, por medio de órganos de la administración, sin que sea necesaria la intervención preventiva de los órganos jurisdiccionales. (p. 211)

## **Ejecutividad**

“la ejecutividad de los actos administrativos consisten en la obligatoriedad, derecho a la exigibilidad y deber de cumplimiento que el acto importa a partir de su notificación.” (Ribadeneira Vásquez, 2005, p. 211)

En concordancia, la Ejecutividad es la cualidad que da la oportunidad a un acto administrativo para ser ejecutado o llevado a la práctica, cuando éste se encuentra firme o ejecutoriado, pero a la vez debe reunir como elemento la presunción de legitimidad; que se lleva a cabo mediante la aplicación coercitiva de la facultad recaudadora de la Administración, en la etapa persuasiva y coactiva.

### **2.1.1.5 Etapas de Cobro de la Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes**

El Servicio de Rentas Internas conforme su nueva estructura organizacional adoptada por la entrada en vigencia del Estatuto Orgánico por Procesos determina que, la Dirección Nacional de Recaudación y Asistencia al Ciudadano, el Departamento de Cobro Nacional y los diferentes Departamentos de Cobro de las Direcciones Zonales son los encargados para llevar a la práctica en todas sus etapas el proceso de Gestión de Cobro.

Este proceso se enmarca en función de su grado de contribución o valor agregado al cumplimiento de la misión institucional, como un proceso que agrega valor genera, administra y controla los productos y servicios destinados a usuarios externos, denota la especialización de la misión consagrada en la Ley y constituye la razón de ser de éste ente recaudador.

Los servidores del Departamento de Cobro se manejan en la gestión de dos etapas de la recaudación forzosa como son: sub-proceso de Gestión de Cartera y sub-proceso de Gestión Coactiva.

## **Gestión de Cartera**

La Gestión de Cartera conforme Castillo Contreras (2009) es,

La cobranza previa a la fase coercitiva, engloba todo tipo de acciones que se realizan para la consecución del pago de una deuda fiscal antes de llegar a la fase ejecutiva. En general es el método más económico y sencillo para cualquier Administración Tributaria, y va ligado íntimamente a la eficiencia del cobro coactivo, esto es, mientras más contundente y efectivo sea el cobro a través de la ejecución, el contribuyente preferirá llegar a un arreglo previo antes de la ejecución de sus activos. (p. 11)

El proceso operativo de la gestión de cartera inicia con el registro de la obligación por parte del Departamento generador de la deuda y la notificación de la misma al contribuyente o su responsable por el personal de Secretaría, cuando se trate de obligaciones emitidas por la Administración Tributaria. En tanto que, cuando son producto de la autodeterminación del propio sujeto pasivo a través de declaraciones, no es necesaria la emisión de notificación alguna, y luego del vencimiento del plazo para su pago, se visualizarán en el Sistema de Gestión de Cobro.

Abarca también, la recepción de documentos de deuda para su control y verificación, que incluye:

- Recibir la diferente documentación soporte de una deuda por parte de las Áreas/Departamentos generadores de deuda.
- Revisar que la información registrada en el Sistema de Gestión de Cobro concuerde con la documentación física receptada (fechas y valores) y en caso, de existir algún error, se solicitará al Área/Departamento generador la rectificación del caso.
- Verificar si existe un pago realizado a las deudas registradas en el Sistema de Gestión de Cobro; ejecutando la imputación y realizando la aplicación respectiva de los pagos.
- Eliminar deudas por envío de declaraciones sustitutivas o duplicadas.

- Identificar si la deuda se encuentra firme o ejecutoriada y si es apta para ser gestionada mediante la jurisdicción coactiva; y en caso, de que se encuentre impugnada, registrarla en el Sistema de Gestión de Cobro y darle el seguimiento pertinente.
- De ser el caso, emitir los Títulos de Crédito respectivos y gestionar su notificación.
- Elaborar el expediente de la deuda con los documentos que respalden la misma, para el inicio del procedimiento coactivo.
- Emitir las correspondientes resoluciones por facilidades de pago; así como dar el seguimiento correspondiente al cumplimiento de las cuotas fijadas.
- Emitir las resoluciones de compensación de créditos tributarios y no tributarios con deudas firmes que mantenga el sujeto pasivo y gestionar su notificación y devolución del saldo de ser el caso.

Finalmente, engloba a la gestión de cobro de las obligaciones por medio persuasivo, que se cumplirán en un lapso de quince días laborables, desde la recepción de información, para lo cual se utilizan las siguientes técnicas:

- Contac Center de Cobro, en el que se efectúan llamadas de gestión persuasiva a través de IVR (Respuesta Interactiva de Voz) y a través de teleoperadores, adicionalmente se atienden llamadas de consulta de deudas y de procesos de cobro.
- Llamadas telefónicas persuasivas realizadas por agentes de cobro desde cada Dirección Zonal.
- Mensajes de texto y correos electrónicos remitidos a los sujetos pasivos, recordándoles vencimientos o deudas tributarias pendientes de pago.
- Oficios persuasivos notificados a los sujetos pasivos en sus domicilios tributarios.
- Comparecencias a las oficinas de la Administración o visitas personalizadas a contribuyentes o responsables para solicitarles el pago.

- Atención en las oficinas del Departamento de Cobro para asesorar al sujeto pasivo respecto de la deuda firme que mantiene, para efectuar el pago a través de la generación del formulario 106 y 115 o el pago a través de tarjeta de crédito, o la presentación de facilidades para el pago y cruces de los pagos efectuados.
- A través la página web del SRI y en uso de su clave de acceso, el contribuyente puede conocer sus obligaciones firmes impagas y realizar el pago mediante la generación automática del formulario 106 y el cálculo de intereses a la fecha de la consulta; también, se formulan recordatorios de incumplimientos aludiendo a la necesidad del pago inmediato para evitar acciones legales.

## **Gestión Coactiva**

En tanto que, la Gestión Coactiva llevada a cabo por esta Administración Tributaria es,

“aquella fase en que, finalizado el periodo de ingreso voluntario, no se ha producido el ingreso por parte del obligado, debiendo la Administración proceder a ejercitar su facultad de autotutela mediante el uso del procedimiento de ejecución forzosa, que en el caso de obligaciones pecuniarias, es el procedimiento de apremio. (...) El procedimiento de apremio puede definirse como el cauce formal a través del cual se procede a la ejecución forzosa de las deudas tributarias y demás débitos de derecho público”. Fernández Sánchez (como se citó en Castillo Contreras, 2009, p. 23)

Esta fase abarca desde el inicio de la acción coactiva con la emisión del auto de pago al contribuyente o su responsable, hasta la justificación o extinción de la deuda por alguno de los modos previstos en el Art. 37 del Código Tributario o por la aplicación del producto del remate o subasta de los bienes embargados, en base a la normativa vigente.

### **2.1.2 Acción Coactiva**

### 2.1.2.1 Concepto

De acuerdo con Lara (1999) la Jurisdicción Coactiva puede definirse de la siguiente manera,

Jurisdicción Coactiva es la que tiene fuerza de apremiar u obligar (...). Todo juicio tiene facultad de obligar y en definitiva una sentencia tiene que ser cumplida mediante apremio personal o real, de modo que la imperatividad en el cumplimiento de lo resuelto en juicio no es privativo del juicio coactivo. Lo que sucede es que en este juicio hay mayor severidad, se ha reducido los términos y se han cortado los incidentes. Se ha establecido una mayor imperatividad, rapidez y eficacia para así recaudar los dineros del Estado que teóricamente son dineros del pueblo. (p. 175)

Sánchez Zuraty (2007) esboza una definición general respecto de la Jurisdicción Coactiva en nuestro país,

(...) se entiende por Jurisdicción coactiva o Procedimiento coactivo, a la potestad de diferentes organismos del Estado para cobrar acreencias directamente, sin necesidad de recurrir al Poder Judicial, aunque las excepciones de los demandados y las tercerías son de competencia de la Función Judicial. Sin embargo, los conceptos “Jurisdicción coactiva” y “Procedimiento coactivo” no son sinónimos porque cada uno tiene connotaciones precisas que se explican por el principio de división de poderes del Derecho Constitucional”. (p. 5) Esta se complementa al señalar que: “La “Coactiva”, tal como se la conoce en la República del Ecuador, es un procedimiento para cobro de deudas que tiene como acreedor al Estado como tal y otras instituciones que forman parte de la administración pública y de los organismos de régimen seccional autónomo que tienen la posibilidad de recaudar deudas sin tener que recurrir a la Función Judicial sino mediante el ejercicio de la autotutela de la Administración Pública, aunque el juzgamiento de la excepciones son de competencia de la Función Judicial. (p. 42)

Troya Cevallos (1978) complementa con el siguiente texto el tema tratado,

El voto salvado del Doctor Borrero contiene estos párrafos-. "Tal procedimiento (el de coactiva) no es un juicio propiamente, porque no reúne la características de una controversia judicial, desde que no hay partes contendientes ni contienda misma, ni juez que la dirima, ya que no cabe que el empleado sea, a la vez, juez y parte; es un procedimiento privilegiado para hacer efectivo el cobro de los derechos e impuestos fiscales, mediante la vía de apremio; aunque, a veces, el procedimiento coactivo puede originar y ser causa de verdaderas controversias judiciales (...) (p. 210)

La Legislación Procesal Civil Ecuatoriana en su Artículo 941, que conforme lo ordenado en la Disposición Transitoria Segunda del Código Orgánico General de Procesos COGEP, mantiene su vigencia respecto de la sustanciación de los procedimientos coactivos y de expropiación, una vez que éste último entró en vigencia el 22 de mayo de 2016 y hasta que se expida la ley que regule la materia administrativa; sin perjuicio del acatamiento de las normas del debido proceso previstas en la Constitución de la República; establece que, el procedimiento coactivo tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se deba al Estado y a sus instituciones que por ley tienen este procedimiento; al Banco Central del Ecuador y a los bancos del Sistema de Crédito de Fomento, por sus créditos; al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social; y las demás que contemple la ley. Y si bien esta norma es de carácter general, prevé que otras instituciones estatales además de las citadas taxativamente, como el Servicio de Rentas Internas, puedan ejecutar el procedimiento coactivo para el cobro de sus acreencias.

De esta manera, la ejecución coactiva tributaria es conceptualizada por Sánchez Zuraty (2007), así:

La recaudación de impuestos, cuando es incumplida, requiere de mecanismos coactivos, por eso estamos de acuerdo con el Dr. Jorge Jaramillo Vela cuando dice que "la obligación tributaria, razón fundamental de la actividad del Estado, conlleva la preocupación de todas las legislaciones para asegurar su adecuado cumplimiento. Por tal propósito –dice- se establecen normas idóneas, coercitivas de recaudación y atribuye al crédito del Estado una posición preeminente con relación a otros tipos de obligaciones, situaciones que se

constituyen en “privilegios fiscales”, en razón mismo de estar la recaudación de ingresos y el crédito fiscal destinados a tutelar créditos de índole tributaria o fiscal. (p. 151)

Por lo tanto, Andrade (2005) respecto de la coactiva tributaria manifiesta que,

El ejercicio de la jurisdicción coactiva es un procedimiento administrativo de cobro, basado en la emisión legal del título de crédito, el mismo que tiene su antecedente en el acto administrativo firme o ejecutoriado; implica pues, la fase de ejecución de este acto administrativo y por su naturaleza jurídica no constituye juicio de coactiva como se lo denomina comúnmente. (p. 143)

Mientras que, Moreano Valdivia (2014) respecto de este tema señala los siguiente,

En el ámbito tributario, el anotado procedimiento se justifica en razón del carácter público de la prestación tributaria, pues esta tiene como objeto financiar actividades públicas. Se trata, en consecuencia, de un procedimiento administrativo y recaudatorio. En tanto que su finalidad es obtener el importe de la deuda debida a la administración tributaria, la cual no habría sido satisfecha voluntariamente por el deudor. (p. 2)

La acción coactiva tributaria la instituye el Código Tributario en su Art. 157 estableciendo que, para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.

Por lo tanto, se concluye que la acción coactiva es un procedimiento administrativo de cobro de las obligaciones tributarias firmes y determinadas que se adeudan al Servicio de Rentas Internas y que han sido generadas por la propia Administración o por el sujeto pasivo; cuyo fin es perseguir en los bienes del coactivado o de su

responsable el cobro de las acreencias mediante la utilización de las medidas precautelatorias y de ejecución que el Código Tributario establece para el efecto.

### **2.1.2.2 Principios que Rigen la Acción de Cobro**

#### **Privilegio de Autotutela Administrativa**

El Privilegio de Autotutela o Autodefensa Administrativa radica en, “la facultad de determinar un derecho u obligación del contribuyente, hasta la fase del apremio sin necesidad de orden judicial, en caso de incumplimiento.” (Castillo Contreras, 2009, p. 30) En este sentido, también se pronuncia Sánchez Zuraty (2007) al señalar que, “la “tutela administrativa” (...) “consiste en la protección que la Administración Pública brinda a los individuos a través del auto control de sus propios actos o a través de la fiscalización por medio de sus órganos administrativos jerárquicos.” (p. 46)

La Administración al ejecutar sus propios actos y sus propias resoluciones en virtud de la autotutela administrativa se fundamenta en la presunción de legitimidad y de ejecución de las decisiones administrativas, siempre que éstas sean firmes y se encuentren ejecutoriadas, calidad que el Art. 82 del Código Tributario otorga a los actos administrativos emitidos por los entes recaudadores de nivel central, seccional o de excepción.

En este sentido Diez (como se citó en Delgadillo, 2004) analiza la doctrina del Derecho Administrativo y estipula,

En efecto, si partimos del hecho de que a partir de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser *válido* en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser *eficaz* como consecuencia de su notificación al particular, debe producirse sus efectos, que en este caso consisten en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda. Si no se cumple

voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto. (p. 165)

Más aún este privilegio implica que, los organismos en referencia puedan hacer cumplir de oficio de sus actos y resoluciones e incluso se apoyen en la fuerza pública para cumplir con su objetivo. Lo que también conlleva el respeto y la tutela a las garantías y derechos previstos en la Constitución de la República del Ecuador para el sujeto pasivo como para el sujeto activo del tributo, que pudieran vulnerarse en la actividad administrativa, enfocándose especialmente en el debido proceso.

Por lo tanto, la Administración Tributaria para la consecución de sus fines entre los que se encuentra la recaudación de tributos ejerce el poder público, el cual, según Sánchez Zuraty (2007)

(...) coloca a la Administración Pública en una especial posición frente a la Función Judicial porque, a diferencia de lo que ocurre con los particulares, no tiene la carga de acudir al juez para dotar de fuerza ejecutoria a sus actos y resoluciones; para hacerlos exigibles e imponerlos al ciudadano; para exigir su cumplimiento incluso con el uso de la coacción o ejecución compulsiva, (que si se encuadra en los cánones legales, y siempre será legítima); o para revocarlos por sí misma siempre que no se haya creado una situación jurídica particular o reconocido un derecho. (p. 43)

De ahí que, al ser una prerrogativa propia y exclusiva de las instituciones del sector público, otorgada mediante la normativa legal vigente, no gozan de ella los particulares, pues cuando se hayan vulnerados sus derechos, éstos deben acudir ante la justicia ordinaria para hacerlos valer ante los órganos jurisdiccionales competentes sea por vía sumaria, monitoria, ejecutiva u ordinaria conforme lo determinada el COGEP. De esta manera se trata de evitar que, el procedimiento administrativo para el cobro de obligaciones tributarias firmes se encuentre sujeto a dilaciones innecesarias y trabas, que puedan retrasar de forma injustificada la recaudación de ingresos para financiar al Estado, al confiar dicho cobro a la tutela judicial.

Complementando lo señalado, Sotelo (como se citó por Moreano Valdivia, 2014) manifiesta,

(...) la regla moderna, en lo que respecta a la ejecución de los actos administrativos, es que el órgano encargado de la ejecución no sea distinto del que emitió el acto; y que el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es, en definitiva, administrativo o no jurisdiccional no solo por la razón subjetiva de que su ejecutor carece de las notas de independencia o autonomía, sino, adicionalmente, también por el efecto que suscita la no definitividad del resultado. Es decir, la posibilidad de que la decisión final sea revisable en sede judicial y, por ende, no forme cosa juzgada. (p. 31)

### **Principio de Unidad Jurisdiccional**

El Art. 150 del Código Orgánico de la Función Judicial define a la Jurisdicción como la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, potestad que corresponde a las juezas y jueces establecidos por la Constitución y las leyes, y que se ejercen según las reglas de la competencia.

Nuestra Constitución de la República en el Numeral 3 del Art. 168 reconoce además que, la administración de justicia para el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplica entre otros el principio de unidad jurisdiccional, mediante el cual, ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Carta Magna. Este principio al ser regulado por el Código Orgánico de la Función Judicial en su Art. 7 establece que, solo podrán ejercer la potestad jurisdiccional las juezas y jueces nombrados de conformidad con sus preceptos, con la intervención directa de fiscales y defensores públicos en el ámbito de sus funciones y no ejercerán la potestad jurisdiccional las juezas, jueces o tribunales de excepción ni las comisiones especiales creadas para el efecto.

Así, el proceso coactivo tributario a diferencia de lo prescrito por el Código de Procedimiento Civil, no es propiamente un juicio sino un procedimiento administrativo de cobro o ejecución, pues, según Andrade (2005) éste

(...) comporta una serie de actos administrativos de recaudación encaminados a hacer efectivos los valores adeudados al fisco, es un procedimiento compulsivo especial amparado en las facultades regladas a las que debe someterse el funcionario ejecutor, tanto al dictar el auto de pago como en las demás diligencias así como en el embargo y remate de bienes, de producirse esta situación. (p. 143)

De esta manera, si este procedimiento no comporta las características de una contienda legal y,

(...) es claro que se trata de un procedimiento llevado a cabo por funcionarios administrativos que no forman parte de la organización judicial. Los ejecutores coactivos y sus auxiliares son designados por las entidades públicas a quienes la ley les confiere expresamente esa atribución sin ceñirse a las reglas constitucionales que rigen la selección de magistrados judiciales. (Ordoñez, 1995, p. 45)

Es decir, el Ejecutor Tributario no ejerce jurisdicción que bajo la definición planteada anteriormente; ya que, su función esencial es la recuperación de créditos tributarios adeudados a la Administración Pública, a través de la ejecución de actuaciones propias de un juicio ejecutivo, sin que ello implique el juzgamiento del coactivado, de la deuda o del proceso, sino que, por mandato legal se conceden estas facultades a la autoridad administrativa encargada de llevar a la práctica la acción coactiva.

El Art. 158 del Código Tributario señala que, la acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias; los mismos que serán designados por las máximas autoridades tributarias, quienes podrán facultarlos, para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que estimen necesario. Por lo tanto, dicha acción, se ejerce exclusivamente por los respectivos recaudadores del Servicio de Rentas Internas; es decir, por servidores y

servidoras administrativas. Adicionalmente, el Funcionario Recaudador o Ejecutor podrá ser un abogado o cualquier profesional, en cuyo caso, deberá nombrar como secretario de coactivas, a un profesional del derecho, quien estará encargado de dirigir la ejecución.

Y si bien conforme el Art. 3 de la Ley Orgánica de la Función Judicial, el Funcionario Recaudador tenía la calidad de Juez Especial; con posterioridad, con la vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial, se derogó aquella norma excluyendo de forma expresa de dicha calidad a aquellos servidores y servidoras administrativas, en aplicación al principio constitucional de Unidad de Jurisdicción. Sin embargo, con la expedición de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y la introducción de reformas al Código de Procedimiento Civil, se estableció que, los servidores o servidoras recaudadores tendrán la calidad de Jueces Especiales, denominándose los Jueces de Coactiva.

Esta normativa no cambia la naturaleza de la acción coactiva tributaria, pues, su objetivo va enfocado a darle mayor respaldo a la actuación de los servidores y servidoras administrativas en su calidad de Recaudadores o Ejecutores; ya que, la misma se rige por la normativa tributaria para la ejecución de créditos fiscales a favor del Estado, lo cual no se engloba en el ejercicio de la jurisdicción sino en el de la gestión tributaria para la recaudación forzosa de dinero de carácter público. Además, según Sánchez Zuraty (2007) “si aceptamos que la Función Ejecutiva también puede administrar justicia, ya no estaríamos frente a un Estado Social y Democrático de Derecho sino ante un Estado totalitario porque contraría el principio de división de poderes.” (p. 45)

Tampoco el hecho que sea el Código Tributario el que contemple entre sus normas a la acción coactiva y a su regulación, no tiene la facultad de operar una transformación en la naturaleza de dicho procedimiento administrativo, porque no se regla un juicio propiamente dicho; ya que, el asunto materia del coactivo no es de carácter litigioso, a menos que el contribuyente o su responsable no esté de acuerdo con la deuda; y, más aun cuando, las partes procesales se reducen a coactivante y coactivado, sin la presencia

de un tercero imparcial que tenga la calidad de juez, pues, la Administración actúa en estos procesos como acreedor y juzgador.

Troya Cevallos (1978) determina que, “En el ejercicio de la coactiva, el coactivante, en quien se confunden las calidades de juez y actor, llega a ser demandado pero en otro juicio, lo cual es comprensible y nada tiene de absurdo” De manera que, “(...) en el llamado juicio coactivo se hallan confundidas en una misma persona el ejercicio de la pretensión y de la jurisdicción, por lo que propiamente no debiéramos siquiera hablar de juicio coactivo, sino más bien de un acto administrativo;” Por lo tanto,

(...) el ejercicio de la jurisdicción coactiva no implica un verdadero juicio, sino un acto de sometimiento a la autoridad, que puede dar origen a una pretensión por parte del coactivado, habiendo por consiguiente un solo proceso, el conocido con el nombre de juicio de excepciones; (p. 211)

Por lo tanto, en ejercicio de la coactiva se prevé la aplicación del principio de contradicción, mediante el cual existe la posibilidad de formular excepciones, actuar prueba y dictar una sentencia, y que se sustancia ante el órgano de la Administración de Justicia competente, esto es, ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario. De manera que, a criterio de Sánchez Zuraty (2007)

(...) el Procedimiento Coactivo no se limita al ejercicio de la “auto tutela”, debido a que los ciudadanos podemos presentar excepciones para impugnar precisamente esos actos administrativos, y transformar el proceso administrativo en un judicial, sacando el problema del ámbito administrativo al de la administración de justicia por medio de los órganos de un poder diferente a la Función Ejecutiva, como es el Poder Judicial. (p. 47)

Por lo tanto, la acción coactiva no es sino un procedimiento administrativo, por el cual, se ejecutan obligaciones tributarias firmes por parte de funcionarios administrativos que forman parte del Fisco, con fundamento en el privilegio de Autotutela Administrativa, bajo los principios de neutralidad e independencia, pese a que el ente recaudador actúa como juez y parte, pero en aplicación del debido proceso en fase administrativa; y bajo

la premisa de que, las actuaciones administrativas son susceptibles de revisión judicial mediante la interposición de excepciones a la coactiva por parte del sujeto pasivo.

### **2.1.2.3 Características**

El procedimiento coactivo fiscal abarca las siguientes características:

- El cobro de las obligaciones fiscales es de naturaleza administrativa y según lo manifestado por Delgadillo (2004) “(...) se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a las necesidades de carácter público a cargo del Estado, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.” (p. 165)
- Se ejerce como una facultad exorbitante, con la doble calidad de juez y parte, sin vulnerar el debido proceso y el derecho a controvertir.
- Se impulsa su tramitación de oficio, evitando la prescripción de los créditos ejecutados por la Administración Tributaria y no podrá suspenderlo a menos que el sujeto pasivo afiance las obligaciones ejecutadas, presente solicitud de facilidades para el pago o caucione para evitar dicha ejecución ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario en la presentación de la demanda de excepciones.
- No es una instancia para la determinación de la obligación a cargo, pues ésta es líquida, determinada y de plazo vencido cuando se ejecuta; sino es una instancia para el cobro de la misma, cuando el sujeto pasivo no se allana al pago total o parcial.
- Las providencias dictadas en su tramitación no se encuentran revestidas de la fuerza de cosa juzgada y pueden ser revisadas en vía administrativa a través de Recurso de Revisión y en vía jurisdiccional a través de la acción contenciosa-tributaria de excepciones.

- En base al principio de eficiencia, eficacia, economía procesal y simplicidad administrativa, este procedimiento no permite dilación o demora alguna; razón por la cual, son taxativos los motivos para la presentación del recurso de apelación y de tercerías.

#### **2.1.2.4 Presupuestos para la Acción Coactiva**

La acción coactiva para ser ejecutada por parte de la Administración Tributaria debe cumplir con los siguientes presupuestos:

a) La existencia de un crédito de carácter tributario no satisfecho dentro del plazo que establece el Código Tributario. Al respecto Muñoz-Najar Bustamante (1997) explica de mejor manera esta presupuesto, al señalar que, “(...) es decir, la prestación tributaria ha sido incumplida y por lo tanto el derecho del Fisco a su percepción ha sido violentado; lo que en la doctrina procesal, así como en otras legislaciones, se conoce como “título ejecutivo”.

En relación a lo tratado, el Art. 160 del Código Tributario dispone que, todo título de crédito, liquidación o determinación de obligaciones tributarias ejecutoriadas, que no requieran la emisión de otro instrumento, lleva implícita la orden de cobro para el ejercicio de la acción coactiva.

Como se analizó en líneas anteriores, la ejecución coactiva se inicia sobre una obligación tributaria contenida en éstos documentos cuando ha transcurrido veinte días contados desde la notificación con el acto administrativo y el sujeto pasivo no ha interpuesto reclamo en vía administrativa; y cuando ha transcurrido sesenta días contados desde la notificación con el acto administrativo y el sujeto pasivo no ha presentado demanda contenciosa-tributaria; siendo los actos firmes, ejecutoriados y ejecutivos.

En otras palabras, los documentos en referencia que contienen una obligación de carácter tributario, cuando se encuentren firmes y ejecutoriados, y bajo la condición de que no se hayan extintos por alguno de los modos previstos en la legislación tributaria, se convierten en el fundamento para perseguir en los bienes del deudor el pago de dichos créditos.

b) “El Procedimiento de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio o de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal.” (López, 2005)

Delgadillo (2004) manifiesta al respecto,

La falta de pago de un crédito fiscal dentro de los plazos que la ley autoriza, lo hacen “exigible”, por lo que en el momento en que el deudor es requerido de pago por el ejecutor de Hacienda, y no comprueba haberlo cubierto, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso, en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. (p. 165)

De esta manera, el Código Tributario faculta al ejecutor para que pueda ordenar, en el auto de pago o posteriormente mediante providencia, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes sean muebles o inmuebles. Y si el coactivado o su responsable, no pagare la deuda ni hubiere dimitido bienes para el embargo en el término de tres días hábiles, ordenado en el auto de pago; si la dimisión fuere maliciosa; si los bienes estuvieren situados fuera de la República o no alcanzaren para cubrir el crédito, el Recaudador puede ordenar el embargo de los bienes que señale, prefiriendo en su orden: dinero, metales preciosos, títulos de acciones y valores fiduciarios; joyas y objetos de arte, frutos o rentas; los bienes dados en prenda o hipoteca o los que fueren materia de la prohibición de enajenar, secuestro o retención; créditos o derechos del deudor; bienes raíces, establecimientos o empresas comerciales, industriales o agrícolas; bienes que serán realizables mediante remate o subasta pública;

venta directa, venta a particulares; o, finalmente, mediante transferencia gratuita a instituciones de educación, asistencia social o beneficencia.

c) López (2005) indica, como tercer presupuesto el siguiente,

(...) supone la satisfacción del interés de la administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida, o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que constituyen económicamente aquella prestación dineraria. Siendo ejecutivo el procedimiento que tratamos es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo que atribuye al titular del derecho, en ese caso, la Administración Fiscal, la legitimación para exigir su legitimación forzosa. Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito, de su liquidez y de su exigibilidad; y como el título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento de ejecución, por constituir un presupuesto formal de éste, debemos afirmar que el título ejecutivo está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del Estado y que se encuentra cubierta por la presunción de legalidad.

En el caso ecuatoriano, los créditos fiscales provienen de la emisión de deuda a cargo del sujeto pasivo a través de la autoliquidación que se efectúa mediante Comprobantes Electrónicos de Pago CEP'S Rechazados, Débitos Rechazados o Anticipo de Impuesto a la Renta; la emisión de deuda a cargo del sujeto activo como resultado de la aplicación de sus facultades legales reflejadas en actos administrativos definitivos como Actas de Determinación, Liquidaciones de Pago por Diferencias en la Declaración, Liquidaciones de Anticipos, Títulos de Crédito; y, la emisión de deuda como resultado de la resolución de acciones contenciosa-tributarias, por el órgano jurisdiccional competente, tema que fue tratado con anterioridad.

d) Que la deuda u obligación sea líquida, determinada y de plazo vencido cuando se hubiere estipulado, o lo que es lo mismo, que las obligaciones sean ejecutivas.

### **2.1.2.5 Solemnidades Sustanciales**

El Funcionario Recaudador o quien haga las veces de Secretario de Coactivas al dar inicio al proceso administrativo de cobro requieren observar que se cumpla con las siguientes solemnidades sustanciales, conforme lo estipula el Art. 165 del Código Tributario:

- Legal intervención del Funcionario Ejecutor. Esta calidad la otorga la máxima autoridad, que para el caso del Servicio de Rentas Internas es el Director General, a través de una resolución administrativa, en la que se le delega la acción coactiva y se determina la jurisdicción en la que actuará, y por consiguiente el conocimiento, la dirección y la tramitación de los procesos coactivos, a un servidor o servidora de la Administración Tributaria; generalmente de profesión abogado aunque ello no es un condicionante para su nombramiento.
- Legitimidad de personería del coactivado. Se refiere a la legitimación procesal que es la capacidad jurídica procesal de las partes o a la representación para intervenir en juicio a nombre de otro; en este último caso, sí estamos frente a un presupuesto procesal, de modo que la falta de capacidad de quien se presenta como parte procesal o el no tener la representación que se invoca, ocasiona lo que se conoce como ilegitimidad de personería. Por lo tanto, quien interviene como coactivado debe ser persona capaz en derecho, mayor de edad o caso contrario estar debidamente representada, etc.
- Existencia de obligación de plazo vencido, cuando se hayan concedido facilidades para el pago. Conforme el Art. 154 del Código Tributario el efecto de la presentación de su solicitud es, el de suspender el procedimiento coactivo que se hubiere iniciado; y en caso contrario, no se podrá iniciar el mismo, debiendo el ejecutor ceñirse a lo resuelto al respecto por la Administración.

- Aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas, actos administrativos que llevan implícitos la orden de cobro. Implica que el documento sobre el cual se iniciará la ejecución contenga un deuda líquida, por cuanto se debe establecer el valor a cancelar de forma precisa y cierta; sea determinada, ya que tanto la Administración Tributaria como el sujeto pasivo deben conocer cuál es la prestación que debe el deudor; y qué es lo que el acreedor tiene derecho a recibir; y, de plazo vencido, por cuanto ha transcurrido el tiempo necesario para que el contribuyente presente reclamación en vía administrativa o impugnación en vía judicial; en tanto que no ha cancelado el valor correspondiente a la deuda tributaria.
- Citación legal del auto de pago al coactivado, por cualquiera de las formas previstas en el Art. 163 del Código Tributario. Su objetivo fundamental es dar a conocer al deudor la existencia del procedimiento de ejecución iniciado en su contra sea como contribuyente o responsable; y, en su caso, pagar o dimitir bienes que cubran el valor de las obligaciones impagas o recurrir del auto de pago; es decir, se trataría de que el coactivado en ningún momento quede en la indefensión. Se viabiliza el ejercicio del derecho de defensa del coactivado, que debe materializarse inicialmente con alguna de las alternativas expuestas. De cualquier manera, con la presentación de excepciones en contra del proceso coactivo o no, con la dimisión de bienes o no, por efectos de la citación, el procedimiento deberá proseguir hasta su culminación con la extinción total de la obligación tributaria.

El incumplimiento o la inobservancia de estas solemnidades en el proceso coactivo, llevan con consecuencia la nulidad del mismo, que puede ser alegada por el coactivado o su responsable ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario, al proponer un juicio de excepciones a la coactiva, dentro de los sesenta días hábiles siguientes a la citación al coactivado con el auto de pago.

### **2.1.2.6 Intervinientes**

Los principales intervinientes en el procedimiento coactivo de la Administración Tributaria son:

#### **Funcionario Recaudador, Recaudador Especial o Ejecutor**

Moreano Valdivia (2014) manifiesta que, el Recaudador “es un funcionario de la administración pública. Entre sus funciones tiene la de recuperar la deuda tributaria a cargo del contribuyente que no cumplió sus obligaciones tributarias, las cuales no fueron canceladas a tiempo mediando requerimiento de pago para ello.” (p. 36)

En nuestra legislación tributaria, a este servidor o servidora administrativa se le ha denominado indistintamente como Funcionario Recaudador, Recaudador Especial o Ejecutor, el cual, tiene a su vez la calidad y atribuciones de un Juez de Coactivas, por lo tanto, es la persona responsable y titular de la acción de cobro coactivo.

La máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas puede designar mediante resolución funcionarios recaudadores de entre sus servidores o servidoras preferentemente de aquellas que tengan como profesión Abogado, y delegarles para ejercer privativamente la acción coactiva en las secciones territoriales que consideren necesario en virtud de su estructura orgánica, con sujeción a las disposiciones y reglas del Código Tributario y, supletoriamente, a las disposiciones del COGEP.

Conforme el Numeral 6 del Art. 7 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Ley 41, el Director General del Servicio de Rentas Internas tendrá entre sus funciones, atribuciones y deberes, el de delegar sus atribuciones a los funcionarios que se determinen en el Estatuto Orgánico por Proceso del Servicio de Rentas Internas; el cual, otorga al Departamento de Cobro, como proceso generador de valor desconcentrado de las Direcciones Zonales y Provinciales la facultad de ejercer la acción coactiva para el cobro.

De lo manifestado, se desprende que el Funcionario Recaudador de una jurisdicción territorial, es un servidor o servidora administrativa que se encuentra plenamente facultado por la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas y es competente para ejercer la acción coactiva dentro de tal circunscripción, en virtud de la delegación efectuada mediante resolución.

### **Secretario de Coactivas**

Es el servidor o servidora administrativa nombrado por el Funcionario Recaudador de preferencia de profesión Abogado, para que actúe conjuntamente con él dentro del procedimiento coactivo. Pero, si ni el Recaudador ni el Secretario son profesionales en derecho, deberá designarse uno que dirija la ejecución.

El Segundo Inciso del Art. 161 del Código Tributario manifiesta que el Secretario en el procedimiento de ejecución es el titular de la oficina recaudadora correspondiente, es decir, el Jefe del Departamento de Cobro de cada una de las Direcciones Zonales; y, por excusa o falta de éste, uno ad-hoc que designará el ejecutor.

Se encuentra embestido de fe pública y entre sus responsabilidades se encuentra la de conservación de los expedientes físicos de los procedimientos coactivos observando las normas de archivo respectivas; el seguimiento y verificación de la etapa en la que se encuentra cada expediente y su gestión de oficio; levantamiento y actualización de bases de datos de procedimientos coactivos para su gestión y control; certificación de las actuaciones del Ejecutor así como de los hechos que se le solicite; intervención en la recepción de posturas dentro de la diligencia de remate y su entrega posterior a los postores no favorecidos, elaboración actas de secuestro, embargo, depósito, remate, subasta y entrega de bienes conjuntamente con los funcionarios responsables; citación con el auto de pago al coactivado en su domicilio tributario y la notificación de los demás oficios y providencias emitidas.

## **Coactivado**

El coactivado “Es el deudor tributario, que, en calidad de contribuyente o responsable, tiene la carga de soportar y hacer frente al procedimiento de cobranza o ejecución coactiva con la habilitación del pleno uso de sus derechos y garantías.” (Moreano Valdivia, 2014, p. 37)

La calidad de coactivado la tendrá el sujeto pasivo de la relación tributaria en los términos del Art. 24 del Código Tributario; esto es; la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición.

Una definición de sujeto pasivo que más concuerda con la realidad ecuatoriana, es aquella vertida por Delgadillo, (2004), cuando manifiesta que,

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que, conforme a la teoría general del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. Jiménez González afirma que es aquel que ha de sufrir en su patrimonio la exacción o la salida de recursos monetarios, a título de tributo, para servir a los fines del gasto público, y a quien llama “sujeto contribuyente” (p. 115)

De acuerdo con la legislación fiscal ecuatoriana, puede ser coactivado el deudor de la obligación tributaria o su responsable o ambos, esto es, los que están obligados a pagar el impuesto al fisco en la forma y oportunidad debidas; los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; y lo son como responsables, los que dispongan o administren bienes ajenos, los que adquieran a título gratuito u oneroso bienes gravados con un impuesto o las personas que actúen como agentes de retención o percepción.

De ahí que, contribuyente conforme lo define Villegas (1999) “es el destinatario legal tributario, a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como realizador del hecho imponible, es el deudor a título propio.” (p. 255) Y continúa manifestando que,

Recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto de la relación jurídica tributaria principal. Lógicamente, se trata de un deudor a título propio. Es aquel cuya capacidad contributiva tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo, es el “realizador” del hecho imponible y es –por consiguiente- quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario. La “vía legal” mediante la cual el legislador le destina el peso del tributo consiste en su ubicación como polo negativo de la relación jurídica tributaria. (p. 257)

En definitiva, los contribuyentes son las personas naturales o jurídicas, los entes colectivos reconocidos por leyes y las entidades que forman una unidad económica con patrimonio propio y autonomía funcional, a quienes la ley impone la obligación de la prestación tributaria por la verificación del hecho generador y su vinculación directa a él; es decir, el contribuyente siempre será sujeto pasivo por deuda propia y no perderá su calidad, aun cuando la traslade a otras personas.

Mientras que, conforme lo establece Andrade (2005) responsable es definido como,

(..) el responsable tributario justifica su existencia quizá para garantizar la recaudación fiscal e impedir la evasión de impuestos, Giannini lo define como “la persona a quien la Ley impone la obligación de satisfacer un tributo que recaer sobre otra” (...) Esto quiere decir que no siendo los causantes propios o directos de la contribución, se hallan obligadas a presentar las declaraciones del caso o pagar el tributo como agentes de retención, representantes legales, administradores o responsables por otra vinculación determinada por la ley, y, en su caso por el reglamento respectivo. (p. 61)

Por lo tanto, los responsables son aquellas personas que no tienen la calidad de contribuyentes, pues no están vinculadas directamente con el hecho generador; pero,

para lograr un mejor control en la recaudación de tributos y en razón del cargo o función que esas personas ocupan por disposición expresa de la ley, reglamento o resolución administrativa, deben cumplir las obligaciones asignadas a los contribuyentes. De ahí que los responsables siempre serán sujetos pasivos pero por deuda ajena.

Los responsables pueden ser de cinco clases:

**1.- Responsables por Representación:** Los representantes de determinadas personas naturales o de entidades colectivas, tengan éstas personería jurídica o no, son por mandato de la ley responsables ante la Administración Tributaria, del pago de las obligaciones fiscales de éstas personas. Su responsabilidad se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión.

**2.- Responsables como Adquirentes o Sucesores:** Son quienes, por el hecho de adquirir bienes y negocios a título gratuito u oneroso, se convierten en responsables del pago de los tributos que sobre dichos bienes y negocios se hubiere adeudado antes de dicha adquisición.

**3.- Agentes de retención:** Son aquellas personas naturales o jurídicas que, sin ser representantes de otra, en razón de su actividad, función o empleo, están obligadas por mandato de la ley, reglamento u orden administrativa, a efectuar la retención de tributos, es decir, a liquidar, deducir y pagar el impuesto correspondiente.

**4.- Agentes de percepción:** Son las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, están obligados a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.

**5.- Sustitutos del contribuyente:** Son las personas que, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligadas al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.

Finalmente, para que estas personas efectivamente cumplan con las obligaciones que se les ha impuesto, la ley en forma expresa ha establecido responsabilidad solidaria entre el contribuyente y el responsable. Por esta razón, la administración tributaria puede exigir el cumplimiento total o parcial de la obligación tributaria a cualquiera de los obligados solidarios, a su elección, quedando a salvo el derecho del responsable a que el contribuyente le devuelva lo pagado; para ello, puede acudir ante la justicia ordinaria y accionar conforme lo dispone el COGEP.

### **2.1.2.7 Procedimiento**

El Procedimiento de Cobranza Coactiva de las deudas tributarias firmes se encuentra regulado en el Capítulo V Del Procedimiento Administrativo de Ejecución, Sección 2a. De la Ejecución Coactiva, Parágrafo 1o. Normas Generales, del Código Tributario, el cual señala que la cobranza coactiva se regirá con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código Orgánico General de Procesos, con lo cual, se podrán aplicar normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

A diferencia de lo que sucede en otras legislaciones latinoamericanas, en las que, los créditos fiscales que se encuentren impagos se someten a un trámite previo de requerimiento para el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, como requisito sine quanon; estableciendo con posterioridad la emisión de un mandamiento de ejecución bajo el apercibimiento de embargar bienes suficientes para cubrir la deuda tributaria. En el Ecuador, no existe notificación previa a excepción de los Títulos de Crédito, en los cuales, se fija un plazo de ocho días para su pago o para su impugnación por vía administrativa; sin que sea necesario una nueva notificación para las demás deudas generadas, por cuanto, llevan implícito la orden de cobro que se hace efectiva sin necesidad de emitir Título de Crédito. De acuerdo a Andrade (2005)

(...) la notificación concede al contribuyente la oportunidad para satisfacer la obligación tributaria contenida en forma líquida en el título de crédito dentro del plazo establecido por la ley (ocho días); si el contribuyente paga se extingue la obligación y cualquier acción

consecuentemente de la administración tributaria; en caso de no realizarse el pago, queda abierta al funcionario ejecutor la vía para proceder al cobro inmediato y por tanto se inicia propiamente el llamado procedimiento de ejecución, mediante la dictación del auto de pago. (p. 66)

### **Auto de Pago**

La acción coactiva se inicia conforme lo establecido en el Art. 161 del Código Tributario, esto es, superado el término señalado en el artículo 151,<sup>1</sup> sin que el contribuyente o su responsable haya extinto la obligación tributaria requerida por cualquiera de los modos previstos en el Art. 37 *Ibidem* o solicitado facilidades para el pago, el funcionario ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes,<sup>2</sup> o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de los tres días hábiles contados a partir del siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el impuesto, intereses, multas, recargos y costas de ejecución.

Conforme lo enuncia Sánchez Zuraty (2007) “El procedimiento coactivo puede iniciarse por uno o más de los documentos señalados en el artículo 157 del Código Tributario, cualquiera que fuere la obligación tributaria que en ellos se contenga, siempre que corrieren a cargo de un mismo deudor tributario.” (p. 162)

De esta manera, el Auto de Pago se define como la primera providencia que el funcionario recaudador dicta en la fase de ejecución administrativa, y por el cual, concede un plazo de tres días hábiles, para que el contribuyente deudor o su responsable cumpla con lo ordenado en el mismo; esto es, pague o dimita bienes equivalentes a la obligación tributaria impaga y sus accesorios, estableciendo que en caso de su incumplimiento se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda.

---

<sup>1</sup> Ocho días, cuando se trata de la ejecución de un Título de Crédito o sesenta días, si la ejecución es de otro acto administrativo tributario

<sup>2</sup> El legislador se refería a los responsables solidarios

La citación con el auto de pago es el acto por el cual, la Administración Tributaria a través del Secretario de Coactivas o de una persona designada por el Funcionario Recaudador para el efecto, pone en conocimiento del coactivado o de su responsable el inicio de un procedimiento de ejecución administrativa por obligaciones fiscales impagas.

Se efectúa la citación en persona al coactivado o a su responsable, o por tres boletas dejadas en días distintos en su domicilio tributario fijado generalmente en el Registro Único de Contribuyentes, en los términos del Art. 59 y siguientes del Código Tributario, por el Secretario de Coactivas, o por el servidor o servidora que designe como tal el Funcionario Ejecutor, y se cumplirán además, en lo que fueren aplicables, los requisitos de los Art. 108 y 109 del mismo cuerpo legal; esto es, las normas para la notificación personal o por boletas de actos administrativos; diligencia que puede ser efectuada todos los días, excepto los feriados señalados en la ley; y si se lo hiciera en un día u hora inhábil, el plazo correrá a partir del primer día hábil siguiente a aquel en el que se citó.

Sin embargo, cuando se deba citar a herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea imposible determinar, la citación se la realizará por la prensa, en la forma establecida en el Art. 111 *Ibíd*em; es decir, se hará por tres veces en días distintos, en uno de los periódicos de mayor circulación del lugar, si lo hubiere, o en el del cantón o provincia más cercanos y contendrá únicamente la designación de la generalidad de los contribuyentes a quienes se dirija; y, cuando se trate de personas individuales o colectivas, los nombres y apellidos, o razón social de los notificados, o el nombre del causante, si se notifica a herederos, el acto de que se trate y el valor de la obligación tributaria reclamada; la misma que, surtirá efecto diez días después de la última publicación.

En este caso, el Auto de Pago se convierte en mandamiento de ejecución, mediante el cual, la Administración Tributaria conmina al sujeto pasivo a que cancele la deuda tributaria impaga e incluso que entregue bienes muebles e inmuebles en dimisión, verificando que con anterioridad se cumpla con las solemnidades sustanciales tratadas en líneas anteriores.

## **Medidas precautelares**

García Falconi (1997) menciona que las medidas precautelares “Son instrumentos jurídicos otorgados al acreedor por la ley para la satisfacción del crédito, opera ante el incumplimiento como conminación o construcción. Son todas aquellas que tienen por objeto asegurar el resultado de la acción.” (p. 12)

En tanto que, para Moreano Valdivia (2014)

(...) las medidas cautelares, en general, se califican de mecanismos procesales facultados por ley. Pueden ser adoptadas por un acreedor a efectos de poder asegurar el cumplimiento de un derecho de crédito u obligación impaga. En el caso de la deuda tributaria significaría que se procura su recuperación. (p. 44)

De ahí que, las medidas precautelatorias constituyen una herramienta indispensable para recuperar los adeudos, que aparte de ser un mecanismo de presión para el pago de lo debido, es una de las vías más apropiadas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente cuando voluntariamente no cumplen sus deberes formales.

Esta figura legal sirve para asegurar los bienes ante el posible cobro, evitan un grave e irreparable daño al Estado con posible traspaso, ocultamiento o desaparición de bienes y a su vez constituye un anticipo de la garantía del Estado para precautelar el cobro de lo adeudado, ante la posibilidad del coactivado de recurrir ante los órganos jurisdiccionales con demanda de excepciones a la coactiva o acciones especiales, o de recurrir ante la justicia constitucional, para hacer valer sus derechos mediante el ejercicio de las garantías jurisdiccionales.

Además, para que una medida precautelar sea aplicada por la Administración Tributaria de acuerdo a la doctrina deben concurrir los presupuestos siguientes:

- a) Que exista verosimilitud del daño invocado; esto es, la apariencia de verdad o de certeza en la obligación cuyo cobro se pretende.
- b) Que exista inminencia de un daño irreparable en contra de aquel que pretende la prestación; esto es, el denominado “peligro en la demora”.
- c) Que el solicitante presente contracautela con el objeto de asegurar al afectado, por medio de una medida cautelar, el resarcimiento de los daños y perjuicios que pueda causar la ejecución de la medida. (Moreano Valdivia, 2014, p. 45)

El Art. 164 del Código Tributario prevé que el ejecutor o recaudador especial podrá disponer, en el auto de pago o posteriormente a través de cualquier providencia que se emita dentro del procedimiento coactivo, medidas precautelares tanto personales como el arraigo o la prohibición de ausentarse; así como, reales entre ellas el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes.

Las medidas precautelares dictadas por este ente recaudador para garantizar el cobro de obligaciones tributarias se caracterizan por lo siguiente:

- No es necesario trámite previo para su emisión.
- Se adoptan con el fin de garantizar el cobro de la deuda fiscal y su subsistencia depende de la duración del procedimiento de cobro que ejecuta dicha obligación.
- Son dictadas y ejecutadas por servidores o servidoras administrativas dentro del procedimiento coactivo.
- Pueden ampliarse o disminuirse en virtud de las obligaciones que garantizan, cuando éstas se incrementen por la generación de intereses o disminuyan por alguno de los modos previstos en el Art. 37 del Código Tributario.
- No pueden cesar a menos que se afiance el valor total de la obligación ejecutada más un 10% adicional por los intereses y costas que se generen.
- Es impugnabile su legalidad y si se determinará que fueron contrarias a la legislación vigente, el recaudador deberá responder por los daños que hubiere provocado incluso en el ámbito penal.

Finalmente, las medidas precautelares deben ser equitativas al monto de la deuda requerida al coactivado, con el fin de lograr que el cobro sea legítimo y se evite cualquier perjuicio en contra de la persona o de los bienes del deudor; en este sentido Chávez González (2015) manifiesta,

(...) el Ejecutor Coactivo, al adoptar la medida cautelar, debe evaluar y merituar cuales son necesarias atendiendo a su correlación y proporcionalidad cuantitativa respecto al objetivo de asegurar el pago de la deuda tributaria. El análisis de proporcionalidad entre la medida que se traba y el fin que se persigue no solo sirve para garantizar la efectividad del pago de la deuda tributaria, sino también la no aplicación de medidas cautelares desproporcionadas o excesivas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación al asegurar en exceso una aproximada deuda. (p. 157)

## **Embargo**

Para Albán Escobar & Guerra Bastidas (1999) el embargo se lo define de esta manera,

El embargo es una decisión judicial en virtud de la cual, el alguacil aprehende el bien, con el fin de que sea el juzgador quien ordene su avalúo, remate y posteriormente lo adjudique al ejecutante. De esta definición en efecto, el embargo aparece como una institución jurídica a través de la cual se materializa el incumplimiento de pago de parte del ejecutado, al no haber satisfecho el mandamiento de judicial. (p. 83)

En cambio García Falconi (1997) conceptualiza al mismo como,

En nuestra legislación el embargo, es el acto consistente, en colocar fuera del comercio una cosa por orden de autoridad judicial y a órdenes de la misma que lo decretó y esto procede con los bienes inmuebles sometidos al Registro de la Propiedad que queda fuera del comercio al hacerse la respectiva inscripción. (p. 47)

El embargo procede en materia tributaria en el caso de que el coactivado no haya pagado la obligación ejecutada ni dimitido bienes en el plazo fijado en el auto de pago; o cuando la dimisión efectuada sea maliciosa; o si los bienes dimitidos se encontraran

fuera del país o no cubrieran el valor de la deuda tributaria; para ello, el recaudador dictará el embargo mediante un auto, que deberán ser comunicado e inscrito ante el órgano de registro de los bienes objeto de embargo.

El orden en el cual se preferirá los bienes al momento de verificar un embargo se determina así: dinero, metales preciosos, títulos de acciones y valores fiduciarios; joyas y objetos de arte, frutos o rentas; los bienes dados en prenda o hipoteca o los que fueren materia de la prohibición de enajenar, secuestro o retención; créditos o derechos del deudor; bienes raíces, establecimientos o empresas comerciales, industriales o agrícolas, según lo fijado en el Art. 166 del Código Tributario.

Pese a lo expuesto, no son objeto de embargo en procesos coactivos sustanciados por la Administración Fiscal, los bienes contemplados en el Art. 1634 del Código Civil, con algunas modificaciones, es decir, los bienes de carácter personalísimo, que se detallan:

- a) Los muebles de uso indispensable del deudor y de su familia, excepto los suntuarios a juicio del recaudador;
- b) Los libros, máquinas, equipos, instrumentos, útiles y más bienes muebles indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio del deudor, sin limitación;
- c) Las máquinas, enseres y semovientes, propios de las actividades industriales, comerciales o agrícolas, cuando dicho embargo lleve a la paralización de la actividad o negocio; pero en tal caso, podrán embargarse junto con la empresa.

Cuando se realiza el embargo de bienes raíces, es necesario obtener el certificado de avalúo catastral otorgado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales del lugar donde se encuentre ubicado el mismo; así como, el certificado del registrador de la propiedad del cantón de su localización; con el objetivo de establecer el valor mínimo sobre el cual se debe avaluar el inmueble por parte del perito o peritos nombrados en el proceso; y, para determinar la existencia de otras limitaciones del dominio que pudieran influir en la sustanciación del embargo o impedir su inscripción; de manera que, si el bien registrara gravámenes se debe notificar a quienes los hubieran solicitado con el fin de que, hagan valer sus derechos en este procedimiento

administrativo; entre ellos el más importante, el que aquellos se presenten como terceristas coadyuvantes al coactivo iniciado.

Podemos distinguir varias clases especiales de embargos tributarios entre las cuales tenemos:

**1.- Embargo de créditos:** Es el embargo más común efectuado por la Administración Tributaria en toda clase de procedimientos coactivos. El principal requisito para efectuar este embargo nos remite a la eficacia de la medida precautelar de retención de fondos, no solo en las Instituciones Financieras o en las del Sector Popular y Solidario, sino también la retención que pudiera registrarse con clientes del coactivado o con créditos a favor del coactivado con el mismo ente recaudador. Se prevé una responsabilidad de carácter solidario respecto del deudor del coactivado, cuando habiéndosele notificado con el embargo, éste no hubiere manifestado objeción admisible en tres días hábiles contados desde el día siguiente al de la notificación, o cuando haya efectuado el pago a su acreedor con posterioridad a dicha notificación

**2.- Embargo de Empresas:** Este embargo procede sobre empresas comerciales, industriales o agrícolas, o de actividades de servicio público y de cualquier empresa, que mantenga bienes muebles susceptibles de embargo como máquinas, enseres o semovientes, que al ejecutar esta diligencia traiga como consecuencia la paralización completa del negocio o actividad económica. Este embargo se realizará con la participación del alguacil, el depositario y de un interventor designados para el efecto. Este último debe tener el perfil de administrador, auditor o tener suficiente experiencia en las actividades intervenidas; ya que, asumirá las responsabilidades de administrador y actuará conjuntamente con el representante legal o propietario del negocio; recibiendo una remuneración en virtud de la dificultad de su trabajo fijado por la Administración Tributaria, y que será recuperada como costa de ejecución a cargo del coactivado. Sus facultades son amplias para precautelar la adecuada conducción del negocio y la recuperación de la deuda fiscal, pero también está sometido a la rendición de cuentas de su actuación.

**3.- Embargo administrativo:** El embargo decretado por la Administración Tributaria cuando sus acreencias tuvieren preferencia,<sup>3</sup> se inscribirá en el registro respectivo del bien sobre el cual se efectúe, aún cuando exista con anterioridad inscritos embargo o medidas precautelares dictadas por jueces ordinarios o especiales; a quienes se deberá notificar con el fin de que, los acreedores que las solicitaron puedan presentarse en el procedimiento coactivo tributario como terceristas coadyuvantes, desde que se hubiere decretado el embargo de bienes hasta antes del remate, para lo cual deberán adjuntar el título ejecutivo respectivo, para que se cancele su deuda con el valor sobrante del producto del remate. Por otro lado, el depositario judicial de los bienes embargados puede mantenerlos bajo su custodia o entregarlos al depositario que se designe para el efecto.

Además, cuando esta Administración Tributaria registre el embargo de un bien, no podrán cancelarlo otros entes fiscales, cuando con posterioridad decreten otros embargos sobre el mismo bien, aun siendo preferentes al Servicio de Rentas Internas; sin embargo se establece la posibilidad de que, aquellos participen como terceristas coadyuvantes en este proceso y hagan valer su prelación una vez que, se haya cancelado la deuda del sujeto activo que embargo.

De esta manera, el embargo se lleva a cabo una vez que se haya tomado e inscrito en los registros respectivos las medidas precautelatorias dictadas en el Auto de Pago o en providencia posterior. Las figuras jurídicas del depositario, alguacil e interventor apenas se los menciona sin establecer a cabalidad cual será su función y su actuación en el procedimiento coactivo, teniendo en el presente caso que remitirse a leyes subsidiarias o a la doctrina.

---

<sup>3</sup> Son preferentes al crédito tributario: las pensiones alimenticias debidas por la ley; los del Seguro General Obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, convenios de purga de mora patronal, multas, descuentos u otros que generen responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados o beneficiarios; lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares, de conformidad con la ley; y, los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario.

## **Remate**

Nuestra legislación civil ecuatoriana utiliza el término “remate” “(...) que es la venta pública ordenada por el juez del bien o bienes embargados previamente, por no existir dinero y otros bienes de fácil conversión al metálico, dentro de la fase de ejecución de sentencia.” (Albán Escobar & Guerra Bastidas, 1999, p. 134-135)

Esta venta inicia con la valoración del bien mueble o inmueble embargado dentro del procedimiento coactivo, a través de su avalúo pericial por parte de un perito o peritos designados para el efecto, los cuales deben reunir como requisitos ser profesionales o técnicos de reconocida probidad, o personas que tengan suficientes conocimientos sobre los bienes objeto del avalúo y que, preferentemente, residan en el lugar en que se tramita la coactiva, conforme lo señalado en el Art. 181 del Código Tributario.

La Administración Tributaria siempre designará su perito y el coactivado podrá conformarse con el mismo o designar otro perito adicional, en el plazo de dos días hábiles contados desde el día siguiente al de su notificación con la providencia respectiva, para que se fije el valor comercial del bien a rematarse. Para presentar este informe, el perito o los peritos tienen el plazo máximo de cinco días hábiles contados desde el acto de su posesión. El depositario fiscal también interviene en el informe pericial, suscribiéndolo y estableciendo las observaciones que fueren pertinentes para su descargo.

Un tercer perito conocido como dirimente puede ser designado por el Recaudador, cuando los informes periciales al ser disímiles no permitan su aprobación. En este caso, el Recaudador en base a su libre albedrío, deberá acoger uno de los tres informes, o establecer un valor promedio que resulte de los valores fijados en dichos informes. Este avalúo deberá ser puesto en conocimiento del coactivado con posterioridad, para que formule las observaciones que creyere convenientes, en virtud del principio constitucional de contradicción.

De esta manera, una vez que se haya establecido el valor comercial de los bienes embargados en virtud del informe pericial, el Ejecutor deberá establecer el día y hora para el remate, la subasta, la venta directa o la venta a particulares, en su caso, dependiendo esencialmente del tipo de bien objeto de la venta y la etapa del proceso en la que se encuentre; el cual se publicará por gaceta tributaria digital o por prensa, por tres veces, en días distintos, haciendo constar la descripción de los bienes, su avalúo y más datos necesarios para ejecutar estas diligencias.

En esta etapa, podemos verificar cuatro tipos de ventas forzosas de bienes a saber:

**1.- Remate de inmuebles:** Este procedimiento está previsto para la venta forzosa de bienes inmuebles, maquinarias o equipos que constituyan una instalación industrial, de naves o aeronaves embargados dentro del procedimiento coactivo. Se puede desarrollar en dos señalamientos, siendo la base para las posturas del primer señalamiento, las dos terceras partes del avalúo de los bienes a rematarse; y la mitad, para el segundo señalamiento, cuando no existiera postores en el primero o no hubieren sido calificadas las posturas presentadas en éste.

Para ello, de quince a dieciocho horas del día fijado en el aviso para llevar a cabo el remate, se receptorán las posturas ante el Secretario de Coactivas, las cuales no deben ofertarse por valores inferiores a los señalados en el párrafo anterior, ni se deben establecer plazos para el pago del precio mayores de cinco años. Se debe adjuntar además, por lo menos el 10% del valor de la oferta en dinero efectivo, en cheque certificado o en cheque de gerencia de banco a la orden de la autoridad ejecutora o del respectivo organismo recaudador.

Con posterioridad, el Recaudador en el lapso de tres días hábiles contados desde el día siguiente al del remate, debe examinar la legalidad de las posturas ofrecidas, y establecer el orden de preferencia de las admitidas, conforme las condiciones que en cada una se establezca; llegando incluso a la adjudicación en el caso de existir un solo postor admitido. Pero si los admitidos son dos o más, se debe convocar a una subasta entre postores admitidos, en la cual, se determinará al mejor postor.

El auto de calificación definitiva de posturas se emitirá hasta tres días hábiles después de efectuada la diligencia de subasta entre postores admitidos, estableciendo el orden de preferencia de las posturas; del cual, podrá recurrirse en apelación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario, por parte del coactivado, de los terceristas coadyuvantes o de los postores admitidos.

A continuación se dispondrá que el postor preferente cancele la totalidad de la cantidad ofrecida de contado, hasta cinco días hábiles después de ejecutoriado este auto o con la resolución de la apelación; procediendo a adjudicarle el bien rematado libre de todo gravamen y traspasándole su propiedad. Sin embargo, en caso de ofrecer el pago en cuotas, se hipotecará o prenda el bien según corresponda, como garantía de su cumplimiento.

**2.- Subasta Pública de bienes muebles:** Esta diligencia procede respecto de bienes muebles, como vehículos de transportación terrestre o fluvial. Al igual que el remate, la subasta pública se la puede llevar a efecto en dos señalamientos; sea que el primero haya resultado fallido o no haya existido oferentes, siendo similar los valores fijados como base para estos señalamientos en la subasta.

Los oferentes deben en el mismo acto consignar el 20% por lo menos, del valor fijado como base inicial para la subasta. La diligencia de subasta inicia con la apertura del acta por parte del Recaudador, para continuar con la descripción del bien, su estado y avalúo; y, la realización de la diligencia como tal, mediante el anuncio de las posturas por tres veces mediando cinco minutos entre cada una, y la última se anunciará por tres veces mediando un minuto, por parte del Recaudador o por el Pregón que se nombre para el efecto. El bien se adjudica de forma directa al mejor postor y éste deberá cancelar de contado, en el acto, la diferencia de su oferta; en tanto que, se devolverá los valores consignados por los demás postores.

Si el mejor postor, no cancela la totalidad de su oferta, se adjudicará el bien subastado al postor que le siga en el orden que se haya establecido en el acta de subasta

y de existir diferencia entre estas posturas, se cobrará del valor consignado de la primera oferta. Dicha acta servirá de título de propiedad, para transferir el dominio del bien subastado libre de gravámenes al adjudicatario.

**3.- Venta Directa:** Procede la venta directa por la base del remate, mediante comunicación en la que conste la descripción del bien embargado y su avalúo, que deberá ser contestada en el plazo máximo de cinco días hábiles contados desde su notificación por parte de almacenes de instituciones o empresas nacionales o municipales; servicios sociales o comisariatos de las instituciones ejecutantes; asociaciones o cooperativas de empleados o de trabajadores; instituciones de derecho público o de derecho privado, con finalidad social o pública, en respeto estricto de su orden; en los siguientes casos:

- Cuando se trate de semovientes y el costo de su mantenimiento resultare oneroso, a juicio del depositario;
- Cuando se trate de bienes fungibles o de artículos de fácil descomposición o con fecha de expiración; y,
- Cuando se hubieren efectuado dos subastas sin que se presenten posturas admisibles.

Por lo tanto, la venta directa se efectúa bajo dos circunstancias; la primera hace referencia a que los bienes vendidos son de carácter fungible o gravoso su sostenimiento; y, la segunda, se lleva a cabo cuando en los dos señalamientos de subasta o remate los bienes no fueron adjudicados.

**4.- Venta a Particulares:** Esta venta procede cuando la venta directa no ha registrado interesados; para el efecto, se deberá publicar por prensa o gaceta tributaria digital por tres veces, en días distintos el aviso en el que conste la descripción del bien, su avalúo, la base de la venta; así como, la fecha hasta la que se recibirán las ofertas y el valor que deberán depositar los interesados como garantía de la seriedad. Determinada la preferencia de las ofertas, deberá cancelarse la diferencia del valor ofertado por el

comprador en un plazo de veinticuatro horas contado desde la notificación con la providencia respectiva y a continuación se efectuará la entrega por parte del depositario del bien embargado.

Finalmente, si tampoco hubiere interesados en la venta a particulares, la Administración Tributaria deberá imputar el valor de la última base de remate a la deuda tributaria, al transferir gratuitamente esos bienes a las instituciones de educación, asistencia social o de beneficencia que dispusieren.

Del producto del remate o subasta, en su caso, se pagará el crédito del ejecutante imputando en el siguiente orden: primero a intereses; luego al tributo; y, por último a multas. Aunque en la actualidad y con la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, también existen otros elementos de la deuda a ser tomados en cuenta como: recargos y costas de ejecución, los cuales, no son tomados en cuenta por el Art. 47 del Código Tributario; pero que, en base a un ejercicio lógico se entiende que, serán imputados después de los rubros que se mencionan anteriormente. En el caso de existir remanente luego de la imputación respectiva, éste deberá ser entregado al coactivado.

### **Impulso de causa**

Una de las formas de interrumpir la prescripción de la acción de cobro es la citación legal con el auto de pago al coactivado por parte de la Administración Tributaria, la cual no será tomada en cuenta, cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, excepto cuando se haya interpuesto demanda de excepciones a la coactiva y se haya consignado el valor correspondiente a la deuda, sus intereses y costas, o cuando se hubiera afianzado las obligaciones tributarias discutidas.

En virtud de lo analizado, el procedimiento coactivo debe impulsarse antes de cumplirse los 2 años señalados anteriormente, mediante la emisión de cualquier providencia que demuestre el interés del ente recaudador de continuar con el cobro coactivo; sea a través de disponer medidas precautelares nuevas o las ya adoptadas en el

auto de pago, o la ejecución de las mismas mediante el proceso de embargo y su consecución con el remate, subasta, venta directa, venta a particulares o transferencia gratuita de los bienes embargados.

Es importante aclarar que, el procedimiento coactivo se impulsa de oficio y no es preciso esperar este plazo para continuarlo, más bien se lo debe tomar como un plazo máximo para registrar la actuación de la Administración, cuando las medidas precautelares tomadas en la ejecución no han sido eficaces y el coactivado no ha cancelado el valor adeudado.

### **Archivo de la Causa**

Una vez cumplido el objetivo de la acción coactiva, esto es la recaudación de los valores debidos al Estado por parte del coactivado por concepto de impuesto, intereses, multas, recargos o costas de ejecución, por cualquiera de los modos previstos para extinguir la obligación tributaria; o cuando la obligación ha sido reversada por una declaración sustitutiva posterior, la Administración debe archivar el procedimiento disponiendo el levantamiento de todas las medidas precautelares dictadas en el mismo; así como, todas las medidas de ejecución llevadas a la práctica.

Para el efecto, se oficia a todas las instituciones tanto públicas como privadas con el fin de que se proceda a dejar sin efecto dichas medidas y los bienes o derechos del coactivados le sean restituidos.

### **Suspensión del procedimiento coactivo**

La legislación ecuatoriana establece como medio de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución la interposición de trámites administrativos y acciones contenciosas tributarias ante los organismos de justicia pertinentes; sin embargo, la insinuación del Recurso de Revisión ante la misma Administración Tributaria, pese a ser considerado como recurso administrativo no suspende el cobro coactivo ni tampoco

la contabilización de los plazos de prescripción, toda vez que el ejercicio de la facultad revisora privativa de la máxima autoridad, es de carácter potestativo y extraordinario.

Así, únicamente se podrá suspender el inicio o la continuación del procedimiento de cobro en los eventos siguientes:

- La presentación de acciones de impugnación y acciones especiales suspende la ejecución del acto impugnado solamente si el actor rinde caución del 10% de la obligación recurrida, mediante consignación del valor en la cuenta de la institución pública demandada o con una hipoteca, prenda o fianza bancaria, o cualquier otra forma de aval permitida por la ley; en el plazo de veinticinco días dispuesto por la o el juzgador en el auto de calificación de la demanda. (Art. 324 COGEP)
- La presentación de excepciones a la coactiva suspende la ejecución, si el coactivado consigna la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, anexando este pago a su demanda; sin que la consignación signifique pago. (Art. 317 COGEP)
- La presentación de la solicitud de facilidades para el pago suspende el procedimiento de ejecución que se hubiere iniciado de forma inmediata; en caso contrario, no se lo podrá iniciar, debiendo atender el funcionario ejecutor a la resolución que sobre dicha solicitud se expida. (Art. 154 Código Tributario)
- La tercería excluyente presentada con título de dominio, suspende el procedimiento coactivo hasta que el Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario la resuelva, salvo que el ejecutor prefiera embargar otros bienes del deudor, en cuyo caso cancelará el primer embargo y proseguirá el procedimiento coactivo. Cuando se trate del embargo de bienes en aplicación de la Ley para la Defensa de los Derechos Laborales, la tercería excluyente no suspende la

ejecución, sino a partir de que el Tribunal así lo ordene, de existir indicios suficientes de la ilegitimidad del embargo. (Art. 178 Código Tributario)

En ningún otro caso el legislador ha previsto la imposibilidad del inicio o la suspensión de la continuación de la ejecución coactiva, cuando ésta tenga lugar para el cobro de las obligaciones tributarias firmes gestionadas por la Administración.

### **2.1.3 Segmentación de la Cartera**

Al tener por objeto la acción coactiva tributaria el cobro de todas las obligaciones tributarias firmes y determinadas que se adeudan al Servicio de Rentas Internas, y que han sido generadas por la propia Administración o por el contribuyente; se persigue en los bienes del coactivado o de su responsable el cobro de las acreencias mediante la utilización de las medidas precautelatorias y de ejecución que el Código Tributario establece para el efecto, en el desarrollo de un largo y costoso proceso administrativo con limitaciones de carácter humano, económico y tecnológico.

Para que dicho procedimiento sea eficiente, es necesario enfocar los esfuerzos de la Administración Tributaria en el análisis de la cartera que constituye el insumo primordial para garantizar la optimización de la recaudación en etapa coactiva.

En este sentido, Castillo Contreras (2009) afirma,

Los países de la OCDE nos han enseñado, que es mucho más fácil y controlable, depurar de manera anual los créditos que definitivamente no serán cobrados, para evitar grandes acumulaciones de basura en su masa cobrable. En contraste, en Latinoamérica, se caracteriza por no afrontar esta problemática de manera definitiva, en virtud de que significa disminuir cantidades de supuesta recuperación de presupuesto de ingresos y que dicha disminución sea tomada políticamente en contra de quien tome la decisión. Esta situación que ha crecido como bola de nieve, ya representa un serio problema para la contabilidad del Ingreso Público en nuestros países, pues aparenta ser un porcentaje muy alto de la recaudación de impuestos, cuando en realidad la parte cobrable no tiene relación con las cifras reportadas. (p. 130)

Por lo tanto, “Es importante resaltar que la depuración permanente de la información para asegurar su calidad es una tarea de gran importancia, y si bien sólo surte efectos a mediano plazo, es imprescindible para lograr buenos resultados en asistencia al contribuyente, en el control de las obligaciones y en la cobranza coactiva.” (Banco Interamericano de Desarrollo, Centro Regional de Asistencia Técnica de Centroamérica, Panamá y República Dominicana, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013, p. 55)

De esta manera, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ), y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2016) señalan que,

Es necesario que el Ejecutor o los mandatarios tengan un conocimiento real y actualizado del estado de su cartera. Por ejemplo, entre otros aspectos, es importante la identificación exacta de los deudores. Con este propósito, resulta una buena práctica la clasificación de la cartera, basándose en diferentes criterios opcionales, entre ellos:

- La naturaleza de la deuda.
- La antigüedad de la deuda, su cuantía, o la etapa de procedimiento en la que se encuentra.
- El perfil del deudor. (p. 96)

Asimismo, Castillo Contreras (2009) establece que, “Segmentar la cartera consiste en su aspecto más básico, en dividir la misma en adeudos fiscales cobrables y no cobrables, los cobrables, fragmentarlos en de fácil recuperación o poco relevantes y los de difícil recuperación o relevantes, disminuyendo de esa manera el desgaste innecesario para su recuperación. Por supuesto que la segmentación puede abarcar tantos grupos requiera la organización.” (p. 109)

De ahí que se puede establecer que, no sólo es indispensable controlar la cartera de más alta cuantía; sino también aquella que está constituida por montos medianos y mínimos para la gestión de cobro. Baer (2006) considera que,

Asimismo, un desafío importante será el de definir las estrategias administrativas para los contribuyentes medianos y pequeños, sobre la base de las características diferenciadas de cada segmento. Esta es una tarea que cobra especial urgencia dado los elevados índices de fraude y evasión fiscal en estos dos segmentos. En el caso de los ‘medianos’ contribuyentes, una meta debe ser aumentar significativamente el nivel de cumplimiento de este segmento de contribuyentes. Se estima que la evasión entre las empresas medianas es significativa en muchos países y que existe un gran potencial para cerrar las brechas de incumplimiento. En varios países (Argentina, Costa Rica, Guatemala) la administración tributaria ya ha definido el grupo de ‘contribuyentes medianos’ y los está administrando de forma diferenciada. Un elemento crítico en la lucha contra la evasión en todos los países de la región será el de evaluar los sistemas especiales para los pequeños contribuyentes, identificar los aspectos positivos y negativos de estos sistemas en el contexto de cada país y proponer lineamientos para un sistema simple y eficaz de tributación y control de este grupo de contribuyentes (que representa a la mayor parte de los contribuyentes pero al porcentaje más bajo en términos de la recaudación y que es el de más difícil control desde el punto de vista administrativo). (p. 153)

Entre las principales ventajas, que trae la segmentación de la cartera podemos señalar que,

(...) permite liberar recursos humanos que pueden destinarse al ejercicio de funciones más complejas. Por otro lado, la selección de contribuyentes calificando su riesgo desde fases tempranas del procedimiento, permite incrementar las posibilidades de asegurar el riesgo, así como multiplicar las opciones legales de cobro. En este sentido, la adopción de medidas cautelares se ha demostrado como un elemento muy útil con el que los resultados obtenidos son claramente satisfactorios, si bien deben tenerse en cuenta todas las cautelas legales, con el fin de evitar perjuicios innecesarios. (Proporcionalidad, equidad evitando perjuicios de imposible reparación). (Meseguer Rico, 2011, p. 144)

Finalmente es importante tomar en cuenta que, “Ante esta realidad financiera y administrativa, se ha pensado en la conveniencia de facultar por ley al Poder Ejecutivo o a los más altos niveles de la Administración declaren “incobrables” deudas tributarias hasta un determinado monto, que se encuentren en cobranza o simplemente en mora

durante un lapso señalado y también aquellas deudas cuya incobrabilidad resulte de las circunstancias que la ley indique.” (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2011, p. 12)

## **2.1.4 Incobrabilidad**

### **2.1.4.1 Concepto**

Las legislaciones de Latinoamérica y la doctrina han dado varias denominaciones a la misma figura jurídica de la Incobrabilidad, así se la conoce como cancelación, remisión ordinaria, declaratoria de incobrabilidad, deudas de recuperación onerosa, archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal, traslado a cuentas de orden, entre otras.

El CIAT, (2011) realiza un primer acercamiento al concepto a la incobrabilidad, así

Como otra consecuencia más del principio de legalidad y de la “indisponibilidad” de la obligación tributaria, no se podría declarar “incobrable” una obligación tributaria y cesar de exigir su cumplimiento; por lo cual los cobros de obligaciones tributarias que no han podido ser ni serán cobradas se arrastran en las Administraciones Tributarias por años y años, constituyendo un lastre inmenso de miles de deudas inútiles y la mayoría de ellas por pequeñas cantidades seguramente de un monto menor al que demanda su cobranza. (p. 11)

La incobrabilidad conforme lo define Delgadillo, (2004),

(...) da la idea de extinción, de la terminación de algo, lo cual regularmente no sucede con la cancelación en materia tributaria, ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas, es decir que, sólo constituyen una operación contable, ya que esa cancelación en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que, en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago mientras no haya operado la prescripción, de lo que se desprende que quizás sólo se pueda considerar como un paso hacia la extinción del crédito por prescripción, ya que esta cancelación no se considera como elemento de suspensión o interrupción del término. (p. 131-132)

La incobrabilidad es entendida como una forma de efectivizar el cobro de obligaciones de carácter tributario; mediante la cual, las deudas de cuantía ínfima pueden darse de baja en virtud del costo beneficio de su recaudación, pues el gasto administrativo en que incurre el ente fiscal para su recuperación real puede ser superior al monto que se recaude e incluso con la posibilidad de que no fuera factible el cobro de dichas deudas, en cuyo caso se afectaría no sólo el interés financiero del Estado sino también el interés público de la ciudadanía. Sin embargo, se puede reactivar su ejecución si sumaran con posterioridad valores superiores a los montos mínimos fijados en cada legislación que lo aplica.

Se convierte en una alternativa de carácter contable, con la cual se pretende depurar la cartera de cobro de la Administración Tributaria y de esa manera sincerar las cuentas contables fiscales. Rojas Chaves (2008) menciona que,

Cabe destacar, que este modo de extinción, aunque no trata de la condonación de las deudas tributarias, permitirá llevar un balance de la contabilidad fiscal, siendo posible repetir la operación periódicamente, cuando así se considere necesario, pero dentro de las limitaciones establecidas en la Ley.

La incobrabilidad se convierte en un modo singular de extinción de los créditos fiscales, de exclusiva creación en materia tributaria, por cuanto la legislación civil, fundamento de las figuras legales aplicadas para la extinción de deudas tributarias, no prevé entre estos modos alguno similar.

En nuestro país no se encuentra definida la incobrabilidad de manera expresa, sin embargo si se verifica existencia de un procedimiento para llevarla a práctica entre las Instituciones que acorde la Constitución de la República del Ecuador constituye el sector público, conforme las normas emitidas por la Contraloría General del Estado, entidad que fiscaliza los recursos públicos para precautelar su uso efectivo.

#### **2.1.4.2 Requisitos**

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ), y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2016) fijan como requisitos generales para la procedencia de la incobrabilidad dentro del sistema tributario, los siguientes:

- Falta de un real perjuicio fiscal. Puesto que respecto de una deuda ante la cual se han ejecutado determinadas tareas de cobranza sin obtener resultados positivos, la existencia o no de la misma en los registros no provoca modificación alguna en la recaudación. Cuando al utilizar todas las herramientas de cobranza se detecta que la deuda no se llegará a cobrar de modo compulsivo - ya sea por falta de bienes de titularidad del deudor, desaparición de éste, quiebra, etc. – resultando perjudicial la insistencia en el cobro de la misma.
- Necesidad de depurar la cartera de créditos. Este es un motivo importante, teniendo en cuenta que la tarea de cobranza, para ser atendida de manera eficiente debe ser efectuada sobre una deuda de cuya cobrabilidad se tenga certeza. De lo contrario, se estará realizando un esfuerzo condenado a la frustración. Esta tarea trata de optimizar los recursos, concentrándose en la deuda activa potencialmente cobrable. (p. 111)

Se puede establecer como otro requisito a los ya enunciados el siguiente:

- Gestión mínima. La Administración Tributaria al recaudar fondos públicos no puede disponer de los mismos, sino que se rige por las leyes que determinan su cobro, para lograr los objetivos estatales. Por ello, la incobrabilidad debe ser el resultado de haber agotado las gestiones legales o reglamentarias mínimas necesarias para su recaudo, dentro de los tiempos de prescripción y de haberse registrado una adecuada administración de éstos recursos.

#### **2.2 Estado del Arte**

En la Revista de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL, Katherine Baer en diciembre de 2006 efectuó la publicación denominada “La

Administración Tributaria en América Latina: Algunas Tendencias y Desafíos”; la cual, fue producto del Taller sobre Tributación en América Latina llevado a cabo en Santiago, el 20 y 21 de octubre de 2005. Este estudio comprende algunas tendencias en áreas relacionadas con aspectos del sistema tributario, aspectos legales e institucionales (sistema judicial) que afectan a la Administración Tributaria; la organización y funciones de la misma y el apoyo de los sistemas informáticos para aquella.

Este estudio llega a las siguientes conclusiones respecto de las acciones de recaudación tributaria forzosa:

Uno de los principales desafíos es remover los impedimentos más importantes para el funcionamiento eficaz del proceso de cobranza mediante una serie de medidas, entre ellas: i) depurar el registro de deuda morosa, con miras a aumentar la confiabilidad de la información del registro; ii) poner en marcha un programa de control y seguimiento más intensivo de la cobranza de la cartera morosa; iii) establecer prioridades más claras en cuanto a los tipos y montos de deuda a recuperarse, con un enfoque especial en el IVA, y iv) incentivar el pago de la deuda a nivel administrativo, bajo el supuesto de que la probabilidad de recuperarla una vez que pasa a la instancia coactiva y judicial se reduce significativamente. (p. 154)

Por otro lado, Flora María Castillo Contreras en febrero de 2009 a través del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ha publicado la investigación “La Cobranza Coactiva en la Administración Tributaria Facultad, Oportunidad y Eficiencia”, cuya información fue recolectada mediante la revisión bibliográfica y a través de la contestación de un cuestionario sobre Cobranza enviado por miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT y la Red de antiguos alumnos de la Maestría en Administración Tributaria RAAM.

Esta investigación manifiesta que, “existen muchas similitudes tanto en la problemática como en las mejores prácticas dentro de las Administraciones Tributarias de América Latina. En el caso de la problemática, coincide con los puntos ya señalados en el desarrollo del estudio, destacándose los siguientes:

- Falta de personal
- Carencia de colaboradores con el perfil adecuado y experiencia en cobranza
- Exceso de carga laboral versus capacidad instalada
- Alta Litigiosidad
- Leyes no adecuadas a la realidad tributaria
- Ausencia de Legislación que criminalice la falta de pago
- Falta de segmentación de cartera
- Excesivos plazos que conllevan a la no localización del deudor

Y en el caso de AT que carecen del sistema administrativo, la necesidad de recurrir a una autoridad externa a la tributaria, para poder llevar a cabo el cobro de adeudos fiscales. (p. 104)

Adicionalmente, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), conjuntamente con el Centro de Asistencia Técnica para Centroamérica, República Dominicana y Panamá del Fondo Monetario Internacional (CAPTAC-DR) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) han efectuado una investigación respecto de diecisiete Administraciones Tributarias entre las que se cuentan: Argentina (AFIP), Bolivia (SIN), Brasil (RFB), Chile (SII), Colombia (DIAN), Costa Rica (DGT), Ecuador (SRI), El Salvador (DGII), Guatemala (SAT), Honduras (DEI), México (SAT), Nicaragua (DGI), Panamá (DGI), Paraguay (SET), Perú (SUNAT), República Dominicana (DGII) y Uruguay (DGI), que ha sido titulada “Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006- 2010”.

Este estudio se elaboró en base a la información obtenida a través de un cuestionario que la Secretaría Ejecutiva del CIAT remitió a las Administraciones Tributarias de los países antes mencionados a inicios de 2011; el cual constaba de 327 preguntas distribuidos en diferentes secciones tales como: aspectos institucionales, recursos humanos, marco jurídico tributario, procedimientos tributarios, fiscalidad internacional, grandes contribuyentes, tecnologías de la información y comunicación, planificación y estudio, relaciones con la sociedad y tendencias y desafíos futuros.

Esta información una vez tratada y depurada por especialistas tributarios de las instituciones patrocinadoras, para asegurar su calidad y la coherencia de los criterios utilizados en la contestación; ha sido incorporada a una base de datos custodiada por el CIAT, que tiene como objetivo ser un referente para la autoevaluación, información sobre buenas prácticas, estudios comparados e identificación de necesidades de asistencia técnica para las Administraciones Tributarias de Latino América.

Entre las conclusiones a las que llegó esta investigación, se encuentra que se está produciendo un incremento significativo de la deuda pendiente de cobro, ya que cada año la nueva deuda morosa es mucho mayor que la cobrada o anulada. Para revertir esta situación habría que prestar más atención al área de cobranza, y asignarle más recursos.

Además, parece conveniente la inclusión del cobro coactivo entre las funciones desarrolladas por las AA.TT. por razones de eficacia y eficiencia. Soluciones organizativas alternativas como la traslación del cobro a la vía judicial o modelos de colaboración parecen menos eficaces para la ejecución efectiva de las deudas tributarias. (p. 82)

En el primer semestre de 2013, a través del Boletín Foro Fiscal Iberoamericano No. 16, Flora María Castillo Contreras publicó como tema central “Recuperación de la Deuda Tributaria”, que es el resultado de la relatoría del foro “Retos de la Cobranza de Adeudos Tributarios en la Actualidad” llevado a cabo del 13 al 17 de mayo del 2013, en el cual participaron integrantes de la RAAM de la mayoría de los países de América Latina, así como profesores quienes, compartieron sus opiniones y puntos de vista.

La problemática radica en la excesiva mora en la recuperación de adeudos fiscales, que se acumulan para su cobro y la problemática de mantenerla viva; considerando ineficiente el manejo de dicha cartera, pero a su vez con el problema de la “administración de lo imposible”.

De esta manera, urge voltear a ver el último proceso tributario que es el de la recuperación de la deuda fiscal. Poco se ha escrito y dicho pero la necesidad de captación de recursos sanos implica buscar mejores alternativas y más baratas para el allegarse de dichos recursos. A la vez, apremia abaratar el costo de administrar la mora que, consuetudinariamente, ha

llevado a múltiples amnistías que no solucionan el problema sino mitigan ciertos aspectos momentáneamente. El usar más y mejores prácticas, evolución tecnológica, equidad y sentido común así como un análisis completo del proceso fiscal, suenan como las únicas salidas para evitar el problema interminable de la mora antigua e incobrable. Es tiempo de reconsiderar este problema y cerrar el círculo tributario. (p. 6)

Finalmente, el Manual sobre Recaudación y Cobranzas de Tributos fue publicado en el año 2016 por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en colaboración con la Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID); el cual consideró los resultados de la encuesta cursada a las Administraciones Tributarias de Iberoamérica en diciembre de 2014, cuyas respuestas fueron sistematizadas para ser la base de las discusiones de la reunión del Grupo de Trabajo sobre Recaudación y Cobranza llevado a cabo en el mes de junio de 2015, en la sede del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México.

Esta publicación menciona que, más allá de lo positivo que resulta la implementación en el seno de la AT de procedimientos de cobranza administrativa o prejudicial, resulta necesario atender debidamente el proceso de cobranza coactiva. Para ello, es imprescindible realizar un estudio con vistas a su optimización. Básicamente, la deuda que llega a esta etapa es resistida por el deudor, quien hace caso omiso a toda clase de intimaciones. De utilizar herramientas jurídicas y procedimientos adecuados, una determinada administración tributaria estaría en condiciones de lograr un buen nivel de recupero de deudas. (p. 76)

### **2.3 Fundamentación Filosófica**

La fundamentación filosófica de esta investigación asume dos posiciones, como son la Epistemológica y la Axiológica.

Tomando en cuenta que, la Epistemología es conceptualizada según Alcívar Trejo, Calderón Cisneros, & Roca Pacheco, (2014) como,

La epistemología, como teoría del conocimiento, se ocupa de problemas tales como las circunstancias históricas, psicológicas y sociológicas que llevan a la obtención del conocimiento, y los criterios por los cuales se le justifica o invalida, así como la definición clara y precisa de los conceptos epistémicos más usuales, tales como verdad, objetividad, realidad o justificación.

Por lo tanto, nos permite el aprendizaje del origen, formación y desarrollo socio-histórico de los hechos, en sus distintas manifestaciones; en otras palabras, nos ayuda a la interacción entre el sujeto y el objeto de estudio.

Si trasladamos ahora nuestro punto de mira al plano jurídico, podemos señalar que la Epistemología Jurídica es definida como,

La epistemología jurídica entra en la reflexión sobre el conocimiento del derecho, se trata de dilucidar si este conocimiento es posible, qué forma o estructura ha de tener, cuáles son sus maneras de presentarse en las sociedades, etc. Una epistemología es un método de conocer, es un método de conocimiento; si queremos sistematizar un conocimiento sobre el derecho debemos sistematizar el método de obtenerlo; esta cuestión es importante porque ha marcado a lo largo de la historia los diferentes modelos de conocimiento sobre el derecho, dicho de otra manera, el derecho ha tenido diferentes epistemologías a lo largo de la historia, las más importantes han sido el Derecho natural y el positivismo jurídico. (Alcívar Trejo et al, 2014)

De esta manera, esta disciplina estudia el conocimiento contenido en las Ciencias del Derecho, a fin de establecer los elementos a priori que constituyen la experiencia jurídica y el método que emplea este sector del saber; y con posterioridad, utiliza elementos a posteriori, en cuanto dicha búsqueda debe dirigirse hacia la experiencia; es decir que el contenido de la Epistemología Jurídica abarca la determinación del concepto puro (a priori) del Derecho, las formas fundamentales del mismo con carácter aprístico y el examen del método jurídico; para integrados en el conjunto de los datos científicos y poder extraer conclusiones generales aplicables a la realidad.

Es así como, el concepto puro del Derecho y sus formas fundamentales, deben buscarse en la experiencia, utilizando como método el Positivismo Jurídico, único

estudiado por la Ciencia Jurídica; que trata de un Derecho que es, y que se contrapone al Derecho que debe ser; por tanto esta ciencia busca el derecho real y posible, no el justo. Por lo tanto, este derecho al ser creado, pueda entrar de esa manera en el campo de la experiencia jurídica; esto señala la necesidad de dirigirnos hacia el derecho real para buscar el concepto puro de lo jurídico.

De lo expuesto se desprende que, esta investigación se dirige al análisis de la norma jurídica vigente tanto para el sistema impositivo ecuatoriano como para el régimen general, esto es el derecho positivo recogido en el actual Código Tributario, sus normas supletorias y aquellas que tienen relación con el tema analizado, cuyos resultados nos proporcionan la experiencia necesaria para establecer y conocer a fondo el problema jurídico que afecta los recursos que son recaudados por el Estado de los ciudadanos que contribuyen con su patrimonio al mantenimiento de la sociedad en la que se desarrollan, cuya cuantía al ser baja genera un mayor costo de recaudación en relación al valor que se recupera.

Se estudia las categorías jurídicas fundamentales que conforman este contexto; es así como se distingue que, la Administración Tributaria como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, tiene entre una de las facultades que la ley le otorga, la potestad recaudatoria, que la aplica al momento que el sujeto pasivo de esta vinculación sea contribuyente o responsable no cumple con su deber formal de cancelar sus tributos en la forma y tiempo establecido en la Ley. Para ello, es necesario que el Estado ponga en práctica la ejecución coactiva con el fin de exigir del sujeto pasivo el pago efectivo de lo adeudado incluso a través de disponer y ejecutar medidas precautelares en sus bienes y en su persona.

Sin embargo el procedimiento que se emplea para recaudar de manera forzosa este tipo de adeudos fiscales, es el mismo para todo tipo de obligaciones tributarias firmes tanto de alta como de baja cuantía; lo cual implica que incluso habiéndose recuperado la totalidad de la deuda de bagatela, ésta no cubre los gastos administrativos en que incurre éste ente recaudador. Además la gestión de este tipo de deudas firmes, al corresponder a

la mayor parte de la cartera activa, se convierte en una dificultad para la eficiente recaudación de la Administración Tributaria.

Finalmente, para obtener una solución jurídica al problema planteado es necesario realizar una comparación de todos los fenómenos que se producen dentro del Derecho, para conocer su etiología y establecer su posible enmienda jurídica. Todo esto será posible al determinar un estudio comparativo de nuestra legislación y la vigente en otros países, observando los procedimientos implantados y las distintas soluciones empleadas en Latinoamérica.

Respecto de la Fundamentación Axiológica podemos establecer que es, la teoría de los valores o de lo que se considera valioso; y no sólo trata de los valores positivos, sino también de los valores negativos, analizando los principios que permiten considerar que algo es o no valioso, y considerando los fundamentos de tal juicio. Es decir que, basándose en el justo y correcto funcionamiento de la sociedad en general, la Axiología nos da escalas de valores indispensables para equilibrar todas nuestras actividades.

En tanto que, la Axiología Jurídica se define por Diéguez Méndez, (2016) de la siguiente manera,

La axiología jurídica es uno de los fragmentos más importantes que tiene el ordenamiento jurídico, ya que ella es la rama de la filosofía del Derecho que trata el problema de los valores jurídicos, explicando, a su vez, sobre cuáles serán los valores que harán correcto un modelo de Derecho. Esta existencia de la axiología es significativa ya que muestra el papel que tienen los valores dentro del sistema jurídico. La formación de valores de una sociedad va a determinar la proyección de su sistema de derecho.

De esta manera, la Axiología Jurídica analiza los valores que tienen un carácter socio-jurídico, ya que surgen en el curso de la actividad práctica de las personas.

Por lo tanto, la presente investigación está basada en el valor jurídico más significativo de la sociedad en general, como es el bien común, el cual Jaramillo Ordóñez, (2015) lo definió así,

El bien común es un valor ético y jurídico, un fin del Estado y una aspiración de la sociedad, que se deriva de la propia naturaleza humana. Tiene como propósito satisfacer las necesidades espirituales y materiales de la comunidad para el logro de la máxima felicidad, mediante una adecuada organización social, una justa y equitativa distribución de bienes y servicios públicos, el establecimiento de condiciones sociales que ayuden a la persona, a la familia y al género humano a desenvolverse satisfactoriamente, para de esta manera dar al traste con la pobreza, la exclusión y la marginalidad social. (p. 42)

Por lo cual, el Bien Común es el bien de todos o por lo menos del mayor número de individuos posible; que precisa para su logro de un conjunto organizado, de condiciones sociales gracias a las cuales las personas pueden cumplir su destino natural o espiritual. Todo sistema jurídico se inspira en una concepción del bienestar común, en otras palabras, el bien común es un fin que se ha propuesto la sociedad para su ordenada y armónica convivencia. En el sentido de institución, el bien común consiste en la realización de valores impersonales que no responden a los intereses particulares ni a los de una generalidad, pues su importancia reside en ellos mismos.

El Derecho no puede apartarse ni desentenderse frente a la aspiración de los miembros de un grupo social de lograr el bienestar colectivo; de allí que sus instituciones normativas deben responder siempre al logro de esta aspiración de los asociados, y ello se ha de lograr en la medida en que cada miembro este consciente de su verdadero papel que cumple en la sociedad, respetando el derecho de los demás, pero al mismo tiempo, exige también que la sociedad organizada como Estado cumpla con su parte de responsabilidad, atendiendo de forma eficiente y eficaz las necesidades de todos, ya que todos tienen los mismos derechos y como tal se debe reconocerlos.

De esta manera, observamos en la presente investigación que desde el punto de vista del sujeto pasivo, es clara la obligación que tiene de contribuir al bien común, con el

pago de los impuestos, pero no todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever este incumplimiento, lo cual implica configurar un procedimiento efectivo, eficaz, justo, acorde con los principios constitucionales del Debido Proceso, con el fin de efectuar un recaudo oportuno de las obligaciones tributarias firmes.

Sin embargo, esta trasgresión a la disposición fiscal es un ataque al normal desenvolvimiento de la acción estatal, que nos obliga a no permanecer indiferentes y tomar las medidas legales correspondientes con el fin de evitar que, la parte alícuota que cada uno de nosotros contribuimos para los gastos del Estado, sea generalizada y aportada por todos y a la vez, se reinviertan en nuestro bienestar general.

Por otro lado, el Estado actúa con ente regulador del bien común, está en sus manos velar por la utilización óptima de los recursos económicos que recauda para el cumplimiento de los objetivos estatales, justificándose así la actividad impositiva que ejerce. Y si bien, la falta de recuperación de deudas firmes adeudadas a la Administración Tributaria puede significar la disminución de los ingresos tributarios para el Erario Público; es importante, que la misma se efectúe observando los principios de de razonabilidad, de economicidad, eficacia y eficiencia, evitando que los costos en los que se incurre para su recuperación superen los valores efectivamente cobrados y que pudieran generar perjuicios a los fondos públicos.

## **2.4 Marco Legal**

La Declaración Universal de los Derechos Humanos en su Art. 29 señala: “1. Toda persona tiene deberes respecto a la comunidad, puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad.

2. En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta a las limitaciones establecidas por la ley con el único fin de asegurar el reconocimiento y el respeto de los derechos y libertades de los demás, y de

satisfacer las justas exigencias de la moral, del orden público y del bienestar general en una sociedad democrática. (...)”

En concordancia la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre es más específica en lo analizado, y en su Art. 36 determina que: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

Es así como en el Ecuador, la Constitución de la República recoge en el Art. 83 aquella que establece, “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...)”

15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.”

Adicionalmente, la Carta Magna Ecuatoriana en su Art. 300 manifiesta, “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”

En consecuencia, el Art. 5 del Código Tributario determina respecto de los principios tributarios que, “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”

En tanto que, la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas dispone en el Numeral 2 del Art. 2 lo siguiente, “FACULTADES.- El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones: (...)”

2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;”

En este sentido, el Art. 9 del Código Tributario señala que, “La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias.”

Asimismo, el Art. 72 de este Código determina que, “Las funciones de la administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.”

“El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.”, según se manifiesta en el Art. 10 *Ibíd.*

Por ende, “La actuación de la administración tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia.” según el Art. 73 del Código Tributario.

De manera que, esta gestión se la efectúa por parte de la Administración Tributaria Central, que conforme el Art. 64 de la normativa en referencia corresponde a, “La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.

En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables.

La misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración central; y,
3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por ley a las municipalidades.”

Por lo tanto, el Servicio de Rentas Internas tiene entre sus facultades las que se detallan en el Art. 67 de la normativa en referencia, así, “Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.”

Consecuentemente, el Art. 71 del mismo cuerpo legal manifiesta respecto de la facultad recaudadora lo siguiente, “La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.”

Por lo tanto, el Art. 157 *Ibíd*em decreta, “Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en

título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.

Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la ley.”

## **CAPÍTULO III: Diagnóstico**

### **3.1 Diagnóstico Jurídico**

#### **3.1.1 Análisis de Principios Jurídicos**

Los tributos que recauda de forma voluntaria o forzosa el Servicio de Rentas Internas, son recursos públicos que forman parte del Presupuesto General del Estado como ingresos permanentes de manera continua, periódica y previsible y que responden al interés público. Así la Subsecretaría de Presupuesto (2014) manifiesta que,

El sistema tributario constituye un importante instrumento de política, que a más de otorgar recursos públicos al Estado Central permite el estímulo de la inversión, ahorro y una mejor distribución de la riqueza, a través de impuestos justos que graven al contribuyente sobre la base de su capacidad contributiva, principalmente fomentando la mayor recaudación de los impuestos directos y progresivos, sobre los indirectos. (p. 15)

De acuerdo a la doctrina, la incobrabilidad se fundamenta según Rojas Chaves (2008) en, “Los principios de razonabilidad, de economicidad, eficacia y eficiencia que rigen la gestión de los recursos públicos pueden aconsejar declarar incobrables determinados créditos a favor de la Administración Pública.”

Nuestra Carta Magna en su Art. 227 determina que, la administración pública como servicio a la colectividad observa los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación. Mientras tanto que, el régimen tributario ejecutado por la Administración Tributaria, que a su vez forma parte de este servicio, promulga los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. (Art. 300)

Al amparo de esta misma normativa el Art. 169 establece que, el principio de economía se prevé únicamente como accionante de las normas procesales, cuyo fin es hacer efectivas las garantías del debido proceso, dentro de un sistema diseñado como medio para la realización de la justicia. En tanto que, el principio de razonabilidad está concebido para la declaratoria de estado de excepción decretado por el Presidente de la República en caso de agresión, conflicto armado internacional o interno, grave conmoción interna, calamidad pública o desastre natural. (Art. 164) Sin que ello implique que, estos principios no puedan ser empleados en la actividad pública, más aún en virtud del principio de aplicabilidad directa e inmediata de la norma constitucional, no solo por parte de jueces y juezas, sino de todo servidor o servidora pública y autoridad administrativa y en base al principio de interpretación integral de la norma constitucional.

### **3.1.1.1 Principio de Eficacia**

Conforme Sánchez Galiana, (2015) el Principio de Eficacia se lo define de esta manera,

La eficacia debe suponer, como ideal operativo, que los objetivos ya están dados de antemano, estando al alcance de todos los principales recursos, de donde la consecución de la eficiencia derivará de la adaptación de los recursos a los fines perseguidos. Así pues, la eficacia, y como parámetro de control, se refiere al grado de realización de los objetivos previamente determinados por los poderes públicos, incidiendo en el resultado de la actividad pública y, por tanto, con un carácter finalista. Se podría afirmar que se trataría de un criterio eminentemente cuantitativo, pues permitiría conocer el quantum en la realización de unos determinados objetivos, aunque no proporcione información relevante desde la perspectiva del ahorro y buen empleo de los recursos públicos. (p. 168)

En tanto que, Sosa (2011) al respecto manifiesta lo siguiente,

El término eficacia puede ser visto como un valor absoluto de la producción. Es la medición del producto final, sin considerar los otros factores que intervienen en dicha producción. Se dice que se busca medir resultados, y no costos. Pero esto no siempre es así, por cuanto un

objetivo es difícil plantearlo de forma aislada de sus insumos, de sus costos, y de su plazo de ejecución. (p. 6)

Al aplicar al ámbito de recaudación tributaria el principio de eficacia se determina que, la Administración debe tener una planificación previa plurianual y anual, con el fin de que los objetivos estratégicos y las metas planteadas se logren alcanzar de forma adecuada, con la correcta utilización de fondos públicos y el control oportuno del gasto, aspectos que son evaluados en base a indicadores de carácter estratégico, táctico y operacional; y que, permiten rendir cuentas de esta gestión ante la ciudadanía, por parte de sus máximas autoridades tributarias; tomando en cuenta que, la recaudación es la principal actividad de la gestión fiscal y que como tal debe ser constante y suficiente para nutrir las arcas del Erario Público.

### **3.1.1.2 Principio de Eficiencia**

El Principio de Eficiencia según Gardais Ondarza, (2002) es,

El principio de eficiencia exige la optimización de la relación de los medios con los fines, lo que se logra seleccionando entre varias alternativas conducentes al mismo cumplimiento, la que implique un menor gasto y dentro de ésta, la que lleve al mejor cumplimiento de los objetivos de la administración. Esta optimización en la consecución del fin es la razón misma de la atribución de potestades discrecionales a la Administración, por lo que su control jurídico debe hacerse desde esta perspectiva. (p. 328)

Mientras que, Rueda López (2011) establece que,

En líneas generales, el concepto de eficiencia puede aplicarse a distintas parcelas de la economía. En el ámbito de la producción de bienes y servicios, la idea general contenida en el concepto de eficiencia es que no exista despilfarro en la utilización de los recursos; es decir, la eficiencia exige obtener el máximo de producción a partir de una cantidad dada de recursos, o, a la inversa, minimizar los recursos consumidos para obtener una determinada producción. Según esta doble definición se puede hablar de eficiencia en términos de output, en el primer caso, y en el segundo, en términos de input, (...) (p. 42)

El Principio de Eficiencia al llevarlo a la práctica tributaria implica que, con el fin de que se cumpla el objetivo que persigue la Administración, que la recaudación sea constante y suficiente, se debe accionar maximizando los resultados, evitando generar costos innecesarios en la gestión y ahorrando los recursos que le fuera posible; es decir, a través de este principio se mide el costo beneficio de la actuación pública. De ahí, que se busca que exista una relación de proporcionalidad entre los recursos empleados y la recaudación obtenida, mas aun cuando ésta al ser forzosa necesita de una mayor erogación. Además, los recursos sean humanos, materiales, tecnológicos y financieros utilizados en las labores de cobro al ser escasos, deben ser manejados en forma razonable.

### **3.1.1.3 Principio de Economía**

Respecto del Principio de Economía, Sosa (2011) señala que,

La economía se entiende como capacidad de lograr un fin empleando o consumiendo la menor cantidad de recursos posibles (bienes, servicios, personal, etc.). Ejemplo: concretar la compra de bienes determinados al mejor precio disponible en plaza. Petrei se expresa diciendo “El principio de economía significa que el gobierno adquiere los bienes o servicios en las mejores condiciones posibles. Estas condiciones resultan generalmente de la combinación de precio, calidad y oportunidad”. (p. 8)

Este principio al relacionarlo con la gestión tributaria determina que, la Administración debe optimizar el acceso a los recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros al mejor costo posible; de manera que, el costo de la recaudación también sea menor y con ello, se garantice el cobro oportuno y en la cantidad suficiente; por lo que se establece una relación ahorro costo. En otras palabras, se busca evitar que los gastos administrativos en los procesos de cobro sean innecesarios y que pese a que se incurra en los mismos, no se genere recaudación o ésta sea mínima.

#### **3.1.1.4 Principio de Razonabilidad**

Rojas Chaves (2008) señala que, el Principio de Razonabilidad o Racionalidad hace referencia a,

Pero la racionalidad del gasto no solo se mide con la eficacia y eficiencia, sino que debe sujetarse al principio de economía, (...). Esto es, la actuación administrativa debe evitar gastos desproporcionados en relación con los objetivos que se buscan. La desproporción puede derivar de un desconocimiento de las necesidades reales que deben ser atendidas, de los recursos que se emplean para atender esas necesidades y de las condiciones en que esos recursos son empleados.

El Principio de Razonabilidad al adecuarlo a la recaudación tributaria se establece que, es irracional el uso de los recursos públicos cuando se efectúan procesos de cobro de obligaciones fiscales cuya cuantía es ínfima, y el costo administrativo para su gestión es superior al monto cobrado al sujeto pasivo, es decir, se busca lograr un equilibrio entre los gastos incurridos y su rendimiento.

#### **3.1.2 Análisis de Legislación Ecuatoriana**

La legislación tributaria de nuestro ordenamiento jurídico no prevé un tratamiento diferenciado para el cobro coactivo entre obligaciones fiscales de alta o baja cuantía, por el contrario, existe en el Código Tributario un único procedimiento de ejecución aplicable a todos los casos en los cuales, la recaudación de tributos tenga que efectuarse a través de la vía forzosa.

A diferencia de manifestado anteriormente, el Código de Procedimiento Civil contempla en su Art. 954 un procedimiento especial dentro de la Jurisdicción Coactiva para la recaudación de obligaciones de bagatela, así se establece: “Si la cantidad debida no excediere de dos dólares de los Estados Unidos de América, el recaudador requerirá al deudor o al garante para que la pague dentro del segundo día, y vencido este término, se ordenará el embargo de bienes.”

Pese a lo expuesto, de forma esporádica la Administración Tributaria ha dado un tratamiento diferenciado a obligaciones de cuantía ínfima. Así, mediante la Octava Disposición Transitoria de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador se disponía que el Director General del SRI, y, de modo facultativo, los prefectos provinciales y alcaldes, y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, mediante resolución, puedan dar de baja los títulos de crédito, liquidaciones, resoluciones, actas de determinación y demás documentos contentivos de obligaciones tributarias, incluidas en ellas el tributo, intereses y multas, que sumados por cada contribuyente no superen un salario básico unificado del trabajador en general, vigente a la publicación de esta ley y que se encuentren prescritos o en mora de pago por un año o más, háyase iniciado o no acción coactiva. En tanto que, mediante la Décimo Quinta Disposición Transitoria del mismo cuerpo legal se estableció que todos aquellos juicios que se encuentren pendientes de resolución en los Tribunales Distritales de lo Fiscal, iniciados antes del 31 de diciembre de 1993 y cuya cuantía dolarizada según el Art. 11 de la Ley para la Transformación Económica del Ecuador, no superen los \$300 dólares de los Estados Unidos de América serán archivados y se eliminarán de las cuentas contables fiscales, sea que se trate de valores reclamados por el contribuyente o por cobrar a favor del fisco.

Con posterioridad, en la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Primera Disposición Transitoria se estableció una norma con texto similar a la señalada anteriormente respecto de la baja de documentos que contienen obligaciones tributarias y cuyo monto por cada contribuyente no supere un salario básico unificado del trabajador en general, vigente a la publicación de esta ley y que se encuentren prescritos o en mora de pago por un año o más, háyase iniciado o no acción coactiva.

Por otro lado, la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, Ley 73 en el Numeral 33 del Art. 31, determina otro procedimiento distinto respecto de las obligaciones de bagatela, para lo cual se señala que adicionalmente a las atribuciones y funciones establecidas en la Constitución de la República, esta entidad de control tendrá

la de disponer la baja de los títulos de crédito, cuya recaudación le corresponda a la Contraloría General del Estado, siempre y cuando se demuestre que se hubieren hecho incobrables y cuya cuantía, incluidos los intereses, no supere los cuarenta dólares.

Para poner en práctica la atribución otorgada por ley a esta Institución Pública, se emitió el Acuerdo No. 14 que contiene el Reglamento para el Ejercicio de la Acción Coactiva por parte de la Contraloría General del Estado que en su Art. 31, prevé que la baja de títulos de crédito será declarada por el titular de la acción coactiva que los hubiere emitido, siempre y cuando se demuestre que se hubieren hecho incobrables y que su cuantía, incluidos los intereses, no supera los cuarenta dólares. Esta declaratoria se la realizará mediante la emisión de una resolución motivada, a la que se agregará una certificación del área o sección de Contabilidad o del Contador, que acredite que la cuantía del título de crédito, incluidos sus intereses, no supera los cuarenta dólares y el informe legal emitido por un abogado de la respectiva Dirección, que demuestre que el título es incobrable.

En este sentido, la Contraloría General del Estado mediante Acuerdo No. 17 también expidió el Reglamento de Administración y Control de los Bienes del Sector Público, el mismo que es de aplicación obligatoria por parte de las instituciones, entidades y organismos del sector público, empresas públicas y las entidades de derecho privado que disponen de recursos públicos. Esta norma en el Art. 83 manifiesta que, en todos los casos en que la ley faculta la baja de los títulos de crédito que contiene dichas obligaciones, la autoridad competente de la entidad u organismo acreedora ordenará dicha baja mediante resolución, en la misma que se hará constar el número, serie, valor, nombre del deudor, fecha y concepto de la emisión de los títulos y más particulares que fueren del caso, así como el motivo por el cual se declare a las obligaciones como incobrables.

En aplicación de la normativa legal en referencia, varias Instituciones Públicas han regulado la forma de dar de baja Títulos de Crédito por motivos de incobrabilidad. Es así como, el Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual IEPI mediante su Reglamento de Coactivas emitido con Resolución No. 184, adoptó una norma similar a

la expedida por la Contraloría General del Estado respecto de la baja de Títulos de Crédito, en el Reglamento para el Ejercicio de la Acción Coactiva.

Por otro lado, la Superintendencia de Bancos en su Reglamento de Jurisdicción Coactiva, y contenido en la Resolución No. 9020 determina que, todo título de crédito podrá ser declarado incobrable, para ello deberá efectuarse los trámites legales pertinentes para levantar el acta en la que conste dicha baja así como su justificación jurídica, para luego ser devuelto a contabilidad.

En tanto que, el Reglamento de Coactivas de la Empresa Nacional de Correos establecido en la Resolución No. 456, da al Director Nacional Contable y al Director Nacional de Tesorería la potestad para disponer baja de los títulos de crédito incobrables, sustentado en el informe proporcionado por el Secretario abogado y por los abogados contratados para el impulso del juicio coactivo.

Asimismo, el Juez de Coactiva de la Secretaría Nacional del Agua SENAGUA entre sus atribuciones mantiene la de proponer la depuración de la cartera incobrable, según lo dispuesto en la legislación ecuatoriana y en las normas que la Institución emita para el efecto; facultad determinada en el Reglamento de la Jurisdicción Coactiva establecido en la Resolución No. 712.

La Superintendencia de Compañías a través de su Reglamento de Jurisdicción Coactiva emitido mediante Resolución No. 84, la Empresa Pública TAME Línea Aérea del Ecuador "TAME EP" a través de su Reglamento para el Ejercicio de la Jurisdicción Coactiva emitido mediante Resolución No. 1, la Flota Petrolera Ecuatoriana FLOPEC a través de su Reglamento para el Ejercicio de la Jurisdicción Coactiva emitido mediante Resolución No. 29, el Ministerio de Ambiente a través de su Reglamento para el Ejercicio de la Jurisdicción Coactiva emitido mediante Acuerdo Ministerial No. 28; así como, la Dirección de Aviación Civil a través de su Reglamento de Jurisdicción Coactiva emitido mediante Resolución de la Aviación Civil No. 485, también han previsto en sus reglamentaciones internas la baja de títulos de crédito por incobrabilidad dentro de la etapa coactiva del cobro de sus deudas, determinando que se someterán al

procedimiento establecido en el Reglamento General Sustitutivo para el Manejo y Administración de Bienes del Sector Público, norma vigente desde el 17 de octubre de 2006, la cual fue reemplazada por el Reglamento de Administración y Control de los Bienes del Sector Público, por derogación expresa de todas las normas legales de igual o menor jerarquía que se opongan o no guarden conformidad con las disposiciones del mencionado Reglamento General.

Finalmente, el Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD promulgado en el Registro Oficial Suplemento No. 303 del 19 de octubre de 2010, otorga a la máxima autoridad financiera la potestad para dar de baja los créditos incobrables, para lo cual se deberá contar con la autorización previa del ejecutivo de los gobiernos autónomos descentralizados. Esta normativa jurídica ha sido adoptada por varios Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales en nuestro país como es el caso del cantón Olmedo, Pallatanga, Patate, Palenque, Chambo, Taisha, Naranjal, Las Lajas, Simón Bolívar, Quijos, Chunchi, Chaguarpamba, Isidro Ayora, La Concordia, Pangua, Jipijapa, Alausí, Valencia, Cumandá, entre otros.

### **3.1.3 Análisis de Legislación Comparada**

#### **3.1.3.1 Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT**

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT en su Art. 150, establece la facultad del ente recaudador fiscal para enunciar el archivo de las actuaciones tanto de los casos de fiscalización y de deudas tributarias generadas por el propio contribuyente por falta de interés fiscal o incobrabilidad; es decir, en razón de su bajo monto. Los requisitos generales para el archivo de los créditos tributarios firmes a favor de la Hacienda Pública, lo deberá establecer el titular de la Administración Tributaria. Sin embargo, la incobrabilidad no implica la extinción de la obligación tributaria, pues la deuda se puede revalidar mediante resolución emitida por el titular de la Administración Tributaria, en caso de ubicar bienes suficientes del deudor sobre los cuales hacer efectivo el cobro.

### 3.1.3.2 Perú

En Perú, el Código Tributario dentro del ejercicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva prevé que, no se entablarán acciones coactivas en relación a aquellas deudas que por su monto, no excedan del porcentaje de la Unidad Impositiva Tributaria UIT que para tal efecto debe fijar la Administración Tributaria; tomando en cuenta el costo del proceso de cobranza y en aplicación del principio jurídico de economía procesal. Para el presente año, la UIT representa el valor de 3.950 soles determinado mediante Decreto Supremo No. 397-2015-EF del 24 de diciembre de 2015.

De cumplir estos parámetros, el ente recaudador puede suspender la emisión de la Resolución u Orden de Pago, cuyo monto no exceda del porcentaje de la UIT; y, acumular en un solo documento de cobranza las deudas tributarias incluyendo costas y gastos, quedando expedito el derecho de la Administración para poder iniciar dicha acción, por acumulación de deudas, de considerarlo pertinente.

Adicionalmente, la Administración tiene facultad para declarar deuda de recuperación onerosa como una forma para extinguir la obligación tributaria mediante resolución publicada en la página web de la Administración Tributaria o en su defecto en el Diario Oficial o en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en uno de mayor circulación de dicha localidad. Para ello se determina que, las deudas de recuperación onerosa son: aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza; y, aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

Sin embargo, la deuda proveniente de tributos por regímenes que constituyan cuotas fijas o aportaciones a la Seguridad Social no puede ser declarada como deuda de recuperación onerosa, pese a que no justifique la emisión y/o notificación de la

resolución u orden de pago respectiva, si sus montos fueron fijados así por sus normas de creación.

### **3.1.3.3 Nicaragua**

En tanto, el Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley No. 562 en su Art. 48 y siguientes establece que, la Administración Tributaria tiene la potestad de declarar de oficio el Traslado a Cuentas de Orden y la Incobrabilidad de la Obligación Tributaria de un mismo sujeto pasivo, incluyendo multas y recargos, en varios casos. Uno de ellos se verifica cuando, el valor de la deuda no supera las cinco mil córdobas C\$ 5,000.00, siempre que hubiese transcurrido un año desde la exigibilidad de la deuda y las diligencias practicadas para localizar al deudor tributario o identificar sus bienes o derechos, con el fin de lograr la cancelación de la deuda, tuvieren resultado negativo.

En el evento de que se cumplan estos requisitos, la Unidad de Cobro de la Administración de Rentas solicitará y fundamentará dicho traslado ante el Comité creado para este fin, el cual será responsable de aprobar y emitir la Resolución Administrativa de los casos que lo declare. Esta resolución se comunicará a las dependencias de la Administración Tributaria para su cumplimiento y a la Contraloría General de la República, cuando los adeudos cumplan el lapso de cuatro años de permanencia en dicha clasificación, habiéndose reubicado a una cuenta denominada Incobrables.

Dicho traslado trae como efecto la suspensión del inicio o la continuación del procedimiento de cobro; pero en tanto no prescriba la obligación podrá continuarse éste procedimiento, si desaparecen las causas que dieron lugar al Traslado a Cuentas de Orden, para lo cual se aplicará los recargos devengado desde la fecha de exigibilidad del crédito fiscal, hasta el pago total del mismo.

#### **3.1.3.4 México**

En México el Código Fiscal de la Federación otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad para cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios; sin que ésta declaratoria libere de su pago. La incosteabilidad se define como créditos de cobro cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe. Los créditos que posea cada deudor a su cargo podrán sumarse para determinar si se cumplen los requisitos señalados.

#### **3.1.3.5 Guatemala**

El Código Tributario de Guatemala en su Art. 54 y siguientes señala que, la Administración Tributaria debido a la incompatibilidad con el costo de administración y de cobranza, podrá no iniciar el procedimiento administrativo por ajustes de auditoría a los tributos determinados mediante declaración del contribuyente o responsable, cuando no superen el valor de un mil quetzales Q.1,000.00 en cada período impositivo anual, pero si se iniciará, en los casos de los tributos que no se determinan mediante declaración, cualquiera que sea el monto de los ajustes.

Adicionalmente, en casos de excepción y por razones de economía procesal, podrá declarar incobrables las obligaciones tributarias, entre otros casos, cuando el monto de la deuda sea hasta de cinco mil Quetzales Q.5,000.00, incluido tributos, intereses, multas y recargos, debe aludir a un mismo caso y a un mismo período impositivo; siempre que se hubieren realizado diligencias para localizar al deudor, sus bienes o derechos, que puedan ser perseguidos para el pago de la deuda, sin haber obtenido ningún efecto positivo; deduciendo responsabilidades en caso de ser improcedente; e incluso continuándose el procedimiento de cobro, mientras no transcurra el plazo de prescripción, y si desaparecen las causas que generaron tal declaración.

Entre sus efectos se encuentran: Dejar en suspenso la iniciación o la consecución del procedimiento de cobro e informar a la Dirección Normativa de Adquisiciones del Ministerio de Finanzas Públicas, la cual deberá llevar un registro y comunicar a los otros registros de proveedores o consultores del Estado para su cumplimiento. Quedar impedido de cotizar, licitar y celebrar los contratos previstos en la Ley de Contrataciones del Estado, con este último y sus instituciones descentralizadas o autónomas, por cuatro años a partir de la declaratoria. Sin embargo este impedimento quedará sin efecto, si se verifica el pago voluntario de la totalidad del tributo, intereses, multas y recargos y no aplica, cuando antes de la declaratoria se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria.

### **3.1.3.6 Chile**

En Chile, en el Art. 196 y 197 del Código Tributario se dispone que, el Tesorero General de la República podrá declarar incobrables los impuestos o contribuciones morosos, en virtud de los antecedentes proporcionados por el Departamento de Cobranza del Servicio de Tesorería, y procederá a la eliminación de los giros y órdenes respectivos, que correspondan entre varios casos a las deudas semestrales de monto no superior al 10% de una unidad tributaria mensual, siempre que hubiere transcurrido más de un semestre desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles y aquellas de un monto superior al 10% de una unidad tributaria mensual, siempre que hayan transcurrido dos años desde la fecha en que se hayan hecho exigibles, que se haya practicado judicialmente el requerimiento de pago del deudor, y que no se conozcan bienes sobre los cuales puedan hacerse efectivas.

Esta declaración podrá efectuarse por aquella parte que no exceda, en los impuestos mensuales o esporádicos, de 50 unidades tributarias mensuales por cada período o impuesto; y en los impuestos anuales, en aquella parte que no exceda a 120 unidades tributarias mensuales por cada período. La unidad tributaria mensual fijada para el mes de noviembre de 2016 representa el valor de 46.091 pesos.

Se deberá remitir la nómina de deudores incobrables a la Contraloría General de la República. En tanto que, la Tesorería Comunal podrá revalidar las deudas en caso de ser habido el deudor o de encontrarse bienes suficientes en su dominio. Sin embargo, transcurrido el plazo de tres años prescribirá la acción del Fisco.

### **3.1.3.7 Costa Rica**

En Costa Rica, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 en el Art. 103 establece que, el titular de la Dirección General de Tributación en la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias está autorizado, para fijar mediante resolución con carácter general, los límites para disponer el archivo de deudas tributarias que se encuentren en gestión administrativa o judicial, y que en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción.

La resolución que disponga el archivo por incobrabilidad, de oficio o a petición de parte, deberá ser aprobada por la Dirección General de Hacienda y ponerse en conocimiento de la Contabilidad Nacional y los organismos correspondientes para que cancelen en sus registros o libros, las cuentas o los créditos respectivos. Sin embargo se prevé recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en contra de la resolución que deniegue la cancelación. En cambio, cuando se compruebe el pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor, sobre los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, el titular de la Administración emitirá una resolución que revalidará la deuda.

### **3.1.3.8 Colombia**

Mientras que, en Colombia en el Art. 820 del Estatuto Tributario contenido en el Decreto No. 624, se prevé la remisión de deudas tributarias, para lo cual, se determina que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales o como delegados los Directores Seccionales de Impuestos y/o Aduanas Nacionales, podrán suprimir de los registros y cuentas de los contribuyentes, las deudas a su cargo por concepto de impuestos, tasas, contribuciones y demás obligaciones cambiarias y aduaneras cuyo cobro esté a cargo de

la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que incluirá sanciones, intereses, recargos, actualizaciones y costas del proceso sobre los mismos, pero que a su vez excluye a intereses, actualizaciones, y costas del proceso; siempre que el valor de la obligación principal no supere 159 Unidades de Valor Tributario UVT, y que no exista bienes embargados, ni garantía alguna, pese a las diligencias de cobro efectuadas, así como, que tengan un vencimiento mayor de cincuenta y cuatro meses.

Se establece dos casos adicionales de remisión así, si el total de las obligaciones del deudor suman hasta las 40 UVT sin incluir otros conceptos como sanciones, intereses, recargos, actualizaciones y costas del proceso, podrán ser suprimidas pasados seis meses contados a partir de la exigibilidad de la obligación más reciente; y, si el total de las obligaciones del deudor supere las 40 UVT y hasta 96 UVT, sin incluir otros conceptos como sanciones, intereses recargos, actualizaciones y costas del proceso, podrán ser suprimidas pasados dieciocho meses desde la exigibilidad de la obligación más reciente. El valor fijado para la Unidad de Valor Tributario UVT para el año que se encuentra decurriendo es de \$29.753 pesos.

Para declarar la remisibilidad no se requerirá establecer la existencia de bienes del deudor, y lo pagado en concepto de una obligación declarada remisible, no puede ser materia de compensación ni devolución. Además, en el acto administrativo que la declare se debe disponer la terminación del proceso y el archivo del expediente, remitiendo las copias correspondientes a las áreas que deban conocer de tal decisión.

### **3.1.3.9 Venezuela**

El Código Orgánico Tributario de Venezuela decreta que, uno de los medios comunes de extinguir las obligaciones tributarias, sus accesorios y multas conexas es la declaratoria de incobrabilidad; para lo cual, la Administración Tributaria tiene la potestad para declararla de oficio, entre otros casos, cuando el monto de las mismas no exceda de cincuenta Unidades Tributarias U.T., siempre que hubieren transcurrido cinco años contados a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquél en que se hicieron exigibles. En tanto que, cuando la deuda no supere la cantidad equivalente a

una U.T., la Administración Tributaria podrá disponer de oficio la no iniciación de la acción de cobranza. La Unidad Tributaria en el año 2016 está valorada en 177 bolívares.

Su declaración se efectúa mediante la emisión de una Resolución suscrita por la máxima autoridad de la oficina de la Administración Tributaria, de la jurisdicción que administre el tributo que se extinguirá; en la cual, se dispondrá, se descargue de la contabilidad fiscal los montos que fueron declarados incobrables.

## **3.2. Diagnóstico Económico**

### **3.2.1 Análisis Cartera de Obligaciones Tributarias Firmes**

Conforme el Sistema Gestión de Cobro, la cartera total correspondiente a la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas registrada para el periodo fiscal 2015 asciende a \$53.334.545,23 dólares de los Estados Unidos; de la cual, el 68,76% pertenece a obligaciones que conforman la cartera suspendida, esto es, a aquellas obligaciones que han sido impugnadas por el contribuyente o su responsable, por vía administrativa mediante la interposición de reclamo administrativo o por vía jurisdiccional, mediante la presentación de demanda de impugnación, excepciones o acción directa; respecto de las cuales, no es factible la ejecución de la acción de cobro. No se toma en cuenta como cartera suspendida las obligaciones sobre las cuales se ha insinuado recurso de revisión, por cuanto la jurisprudencia emitida por la Corte Nacional de Justicia del Ecuador ha determinado que este recurso extraordinario y potestativo de la Administración no suspende la acción de cobro y por tanto, tampoco la prescripción de su facultad recaudadora.

En tanto que, el 31,14% pertenece a la cartera activa, que se definiría como aquellas obligaciones que son ejecutivas, y que se reflejan en estados activos como son: notificado, auto de pago, confirmado, e incluso trámites facilidades y facilidades de pago. Estas obligaciones son gestionadas a través de acciones persuasivas y posteriormente de no verificarse el pago, se aplicará la acción coactiva o su continuación.

Se excluye de esta clasificación a las obligaciones en estado nuevo, por cuanto dichas deudas no han sido notificadas a los contribuyentes o sus responsables y aún no se encuentran firmes ni ejecutoriadas y por tanto no son ejecutivas.

**Tabla No. 2**  
**Cartera Total 2015 por Tipo de Estado**

<b>CONCEPTO</b>	<b>MONTO</b>
CARTERA SUSPENDIDA	36.672.581,93
CARTERA ACTIVA	16.606.008,85
ESTADO NUEVO	55.954,45
<b>CARTERA TOTAL</b>	<b>53.334.545,23</b>

**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

**Gráfico No. 1**  
**Cartera Total 2015 por Tipo de Estado**



**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

La cartera suspendida corresponde al mayor monto de la cartera total; así ésta representa \$36.672.581,93 dólares de los Estados Unidos. En virtud del tipo de documento se observa que el mayor monto suspendido se encuentra en las Actas de Determinación con el 67%; luego las Resoluciones Administrativas siguen con el 20,39%; a

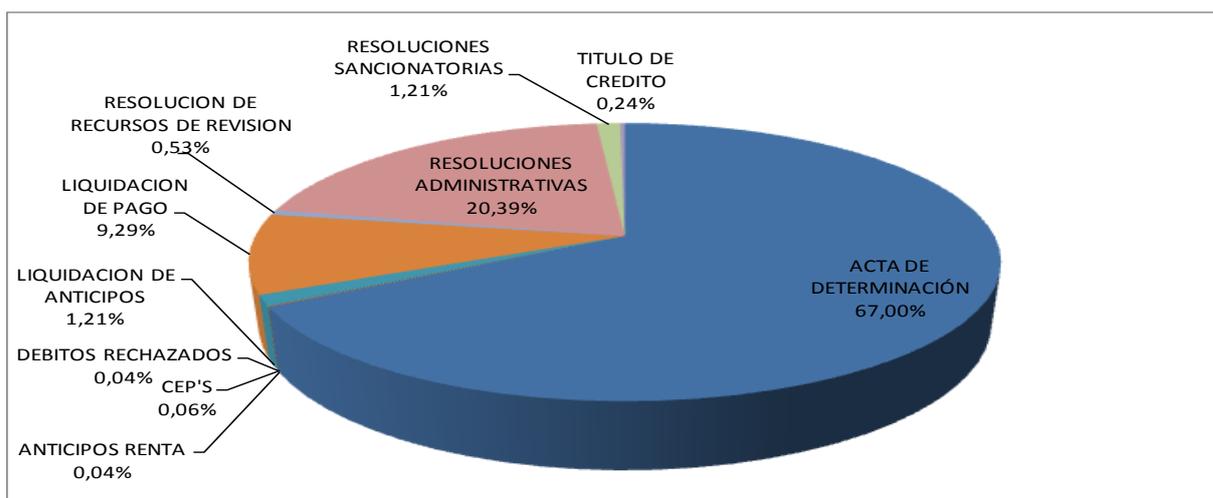
continuación las Liquidaciones de Pago con el 9,29%; en tanto que las Resoluciones Sancionatorias y las Liquidaciones por Anticipos registran el 1,21%; y, los demás documentos como Anticipos Renta, CEP'S, Débitos Rechazados, Resoluciones de Recurso de Revisión y Títulos de Crédito el porcentaje es inferior al 1% por cada uno.

**Tabla No. 3**  
**Cartera Suspendida 2015 por Tipo de Documento**

DOCUMENTO	MONTO
ACTA DE DETERMINACIÓN	24.569.126,91
ANTICIPOS RENTA	14.048,65
CEP'S	22.105,12
DEBITOS RECHAZADOS	15.663,66
LIQUIDACION DE ANTICIPOS	443.543,07
LIQUIDACION DE PAGO	3.406.043,56
RESOLUCION DE RECURSOS DE REVISION	194.995,56
RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS	7.476.278,23
RESOLUCIONES SANCIONATORIAS	442.126,04
TITULO DE CREDITO	88.651,13
<b>CARTERA SUSPENDIDA</b>	<b>36.672.581,93</b>

Fuente: Servicio de Rentas Internas

**Gráfico No. 2**  
**Cartera Suspendida 2015 por Tipo de Documento**



Fuente: Servicio de Rentas Internas

En adelante, se analizará únicamente las obligaciones tributarias firmes que conforman la cartera activa y que son objeto de cobro por parte del SRI.

De esta manera, al analizar la cartera activa por tipo de documento correspondiente a la Dirección Zonal 3 del periodo fiscal 2015, se puede señalar que, las Liquidaciones de Pago son el documento que representa en monto el mayor porcentaje, esto es, 27,62%; luego encontramos a los Títulos de Crédito con un porcentaje del 18,60%; y los CEP'S con un porcentaje del 18,58%; a continuación se observan a las Actas de Determinación que representan el 12,41%; los demás documentos como las Resoluciones Administrativas figuran con el 8,60%, los Débitos Rechazados con el 7,72%, los Anticipos Renta con el 5,97%; en tanto que, las Resoluciones Sancionatorias, Liquidaciones de Anticipos, Resoluciones de Recursos de Revisión y Declaraciones tienen una participación mínima en el total de esta cartera. Además, a pesar de que los CEP'S representan el 18,58% y los Anticipos Renta el 5,97% de esta cartera, es importante resaltar que, dichos documentos constituyen el mayor número de obligaciones generadas durante este periodo fiscal.

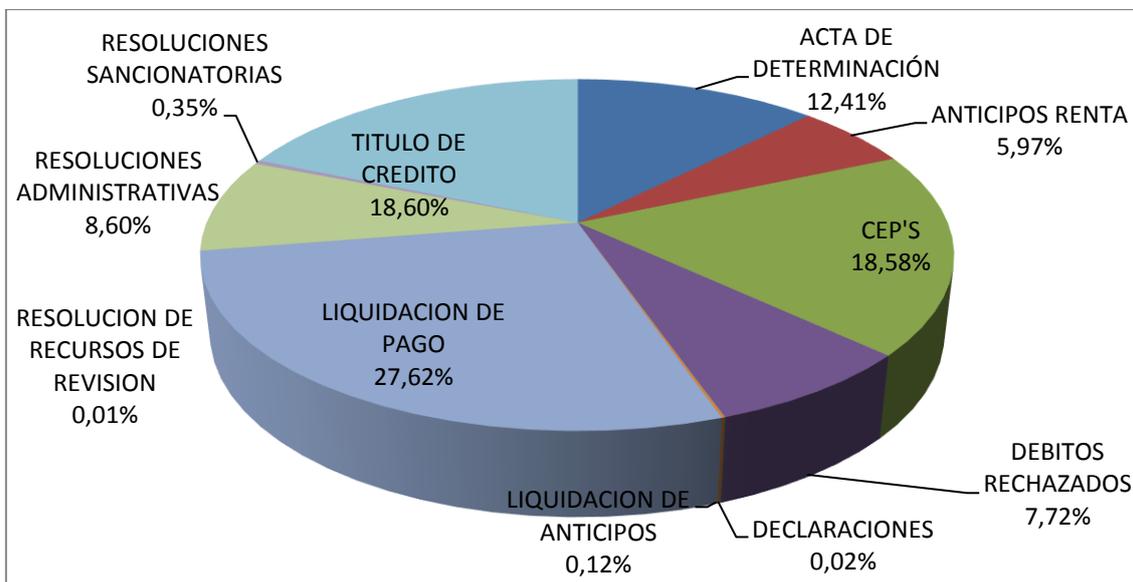
**Tabla No. 4**  
**Cartera Activa 2015 por Tipo de Documento**

<b>DOCUMENTO</b>	<b>MONTO</b>	<b>No. OBLIGACIONES</b>
ACTA DE DETERMINACIÓN	2.060.762,64	21
ANTICIPOS RENTA	991.720,13	1.252
CEP'S	3.085.882,40	9.910
DEBITOS RECHAZADOS	1.281.460,81	666
DECLARACIONES	3.139,07	2
LIQUIDACION DE ANTICIPOS	19.174,75	10
LIQUIDACION DE PAGO	4.585.765,14	139
RESOLUCION DE RECURSOS DE REVISION	1.844,27	2
RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS	1.428.351,64	5
RESOLUCIONES SANCIONATORIAS	58.512,12	460
TITULO DE CREDITO	3.089.395,88	2.646
<b>CARTERA ACTIVA</b>	<b>16.606.008,85</b>	<b>15.113</b>

**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

**Gráfico No. 3**

**Cartera Activa 2015 por Tipo de Documento**



**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

### 3.2.2 Control de Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes

El Servicio de Rentas Internas al ser una institución de la Administración Pública Central, debe aplicar en forma obligatoria la metodología y herramienta Gobierno por Resultados manejada por la Secretaría Nacional de la Administración Pública, la misma que tiene como meta, obtener una gestión pública de calidad, orientada a resultados, centrada en el ciudadano y fundamentada en los principios de la Administración Pública establecidos en el Art. 227 de la Constitución de la República; así como, dar transparencia y continuidad a la gestión de las instituciones públicas mediante la definición, alineación, seguimiento y actualización de sus planes estratégicos, planes operativos, riesgos, proyectos y procesos.

Esta metodología permite diseñar la estrategia institucional mediante el despliegue de acciones de planificación desde el nivel directivo hasta los mandos medios, lo cual contribuye a una correcta formulación de los Elementos Orientadores: Visión, Misión, Objetivos estratégicos, Indicadores, para luego ejecutar el oportuno seguimiento a la gestión

de las acciones planificadas mediante la implementación de medios y herramientas integradoras. (Servicio de Rentas Internas, 2012, p. 17)

Para el seguimiento, control e incluso la corrección del avance de la gestión establecida en el Plan Estratégico y en la Programación Anual de la Administración Tributaria, es necesario la creación y aplicación de indicadores de gestión, los cuales según el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social - ILPES (2005) “son medidas que describen cuán bien se están desarrollando los objetivos de un programa, un proyecto y/o la gestión de una institución.” (p. 23)

De esta manera, los indicadores institucionales nos permiten verificar de forma objetiva el porcentaje de cumplimiento de los objetivos estratégicos planteados por el SRI. Para ello, esta institución a través de la Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica conjuntamente con el Departamento Nacional de Cobro, en el Plan Nacional de Cobro 2015 estableció indicadores y metas para la medición del desempeño del proceso de gestión de cartera y gestión coactiva durante el año 2015; los cuales se resumen a continuación:

**Tabla No. 5**  
**Indicadores del Proceso de Gestión de Cobro 2015**

DENOMINACIÓN	INDICADOR	DESCRIPCIÓN	META 2015
<b>Recuperación de Cartera Gestionable</b>	Recaudación Mensual/Cartera Gestionable del mes anterior	Recuperar el 10% de la Cartera Gestionable cada mes	10%
<b>Gestión Persuasiva Nacional</b>	Número de contribuyentes persuadidos/Número de contribuyentes cartera activa mes anterior	El indicador GPR de la etapa persuasiva, se calcula tomando en consideración el número de persuasivas realizadas mensualmente sobre el número de contribuyentes que tienen deudas firmes del mes inmediato anterior	60%
<b>Cumplimiento de Facilidades de Pago</b>	Facilidades vencidas/Facilidades otorgadas y activas	Controla que las facilidades de pago registradas se encuentren en cabal cumplimiento	90%
<b>Tiempo de Embargo</b>		Controlar que los bienes embargados sean rematados	45 días
<b>Juicios Coactivos Trimestrales por Funcionario</b>	Juicios iniciados al trimestre/Agentes coactivos	Número de juicios coactivos que debe generar un agente coactivo por trimestre laborado	30
<b>Acciones Coactivas Trimestrales por Funcionario</b>	Acciones coactivas realizadas en el trimestre/Agentes coactivos	Número de acciones coactivas que debe generar un agente coactivo por trimestre laborado	135

Fuente: Plan Nacional de Cobro SRI 2015

El indicador denominado “Recuperación de Cartera Gestionable” es considerado como un indicador estratégico, pues permite tomar decisiones gerenciales con el fin de cumplir los objetivos estratégicos institucionales. Su información se refleja en el GPR y permite verificar el cumplimiento de las metas planteadas en el Plan Estratégico. Pues, este tipo de indicadores “Evalúan y retroalimentan las estrategias y prioridades de la Administración Tributaria, valorando la eficacia, eficiencia y calidad de las acciones y servicios generados para incrementar la recaudación, (...) e incrementar la eficiencia tributaria promoviendo conceptos de ciudadanía fiscal.” (Servicio de Rentas Internas, 2012, p. 111)

En cambio, los indicadores “Gestión Persuasiva Nacional”, “Cumplimiento de Facilidades de Pago”, “Tiempo de Embargo”, “Juicios Coactivos Trimestrales por Funcionario”, “Acciones Coactivas Trimestrales por Funcionario”, son indicadores operativos que permiten medir la productividad de la gestión de cobro y con ello, asegurar los resultados deseados, a través de la optimización de los recursos, basados en los principios de eficiencia, eficacia, productividad y calidad. De ahí que, “(...) Es la base para la transparencia del quehacer público. Son los indicadores que permiten monitorear los principales procesos institucionales, conforme con la cadena de valor del SRI.” (Servicio de Rentas Internas, 2012, p. 111)

Del cuadro anterior se puede verificar que, entre los indicadores del Departamento de Cobro no se cuenta con uno específico que permita medir la gestión en la recuperación de obligaciones de ínfima cuantía, las mismas que por su número representan la mayor parte de la cartera activa de la Zonal 3.

### **3.2.3 Costo de la Gestión de la Cartera Activa de Obligaciones Tributarias Firmes**

El Servicio de Rentas Internas mediante el Área de Cobranzas de la Dirección Nacional Financiera en enero de 2014 presentó el Informe Técnico denominado “Estudio de Costos Administrativos Incurridos por la Gestión de Cobro”, cuyo objetivo era materializar los costos en que la Administración Tributaria incurre en cada uno de sus

procesos de Cobro, sin tomar en cuenta el costo correspondiente a la generación de la deuda, que servirían para medir la toma de decisiones dentro de los procesos existentes y para determinar la materialidad de iniciar o no ciertos procesos que actualmente se realizan en el Área de Cobro a través de cada una de las Direcciones Regionales hoy denominadas Zonales.

La metodología utilizada comprendía el promedio de costos de los tres primeros trimestres del año 2013, entre los cuales se consideraba:

- Descripción de actividades y toma de tiempos realizada por el Departamento de Gestión de Calidad en el año 2010 a la Direcciones Regionales Norte, Litoral Sur, Centro I, Centro II, Manabí y Austro.
- Promedio nacional de los costos de los servicios básicos obtenidos del Departamento Financiero Institucional.
- Promedio nacional de los costos de depreciaciones facilitados por el Área de Seguridad de Bienes y Personas.
- Valor referencial del servicio de impresión proporcionado por la empresa Xerox.
- Promedio total de los salarios del personal de Cobranzas a nivel nacional basado en una jornada laboral de ocho horas diarias, además de los beneficios de ley y costos de uniformes que proporcionaba la institución.

Luego de efectuar los cálculos respecto de cada una de las actividades que comprendían las tres etapas por las que atraviesa el proceso de cobro, esto es, Gestión Persuasiva, Control de Deuda y Gestión Coactiva, se describe las conclusiones a las que se llegó mediante el presente Informe Técnico, así:

En la Gestión Persuasiva, el costo total a que asciende ésta etapa se resume en \$7,27 dólares de los Estados Unidos, conforme el siguiente detalle:

**Tabla No. 6**  
**Costo de Gestión Persuasiva**

PROCESO		COSTO TOTAL
GESTIÓN PERSUASIVA	Aplicar Pagos	0,21
	Gestión Telefónica Agente	0,90
	Generación de Oficio Persuasivo	1,31
	Atención al Contribuyente	3,78
	SMS	0,05
	Inconsistencias	0,29
	Llamada Contac Center	0,73
	<b>TOTAL</b>	<b>7,27</b>

**Fuente:** Estudio de Costos Administrativos Incurridos por la Gestión de Cobro

En tanto que, en la gestión que efectúa Control de Deuda el costo general es de \$37,20 dólares de los Estados Unidos; el cual se incrementa en \$16,82 dólares de los Estados Unidos, cuando el contribuyente ha solicitado Facilidades para el Pago de sus obligaciones, conforme lo disponen los Arts. 46 y 152 del Código Tributario vigente en nuestro país; así,

**Tabla No. 7**  
**Costo de Gestión de Control de Deuda**

PROCESO		COSTO TOTAL
CONTROL DE DEUDA	Recepción de Documentos y revisar obligación	2,02
	Verificar Pagos a la Obligación /Aplicar Pagos	0,48
	Títulos de Crédito	2,47
	Compensaciones	6,48
	Paso de Documentos a Coactivas	3,55
	Oficio - Peticiones	4,27
	Acciones Interpuestas Registradas	1,11
	Reversos	16,82
	<b>TOTAL</b>	<b>37,20</b>

**Fuente:** Estudio de Costos Administrativos Incurridos por la Gestión de Cobro

**Tabla No. 8**  
**Costo de Facilidades de Pago**

PROCESO		COSTO TOTAL
FACILIDADES DE PAGO	Facilidades de Pago	8,59
	Resoluciones de Facilidades de Pago Negando	4,25
	Providencias para Completar Información Emitidas	3,24
	Reversos Facilidades de Pago	0,74
	<b>TOTAL</b>	<b>16,82</b>

**Fuente:** Estudio de Costos Administrativos Incurridos por la Gestión de Cobro

La gestión coactiva iniciada con la emisión de una sola medida precauteladora registra un costo total de \$240,32 dólares de los Estados Unidos; mientras que, cuando se dicten más medidas que se dirijan a garantizar el cobro de la deuda, el costo asciende en virtud de cada una de las medidas que se tomen, llegando incluso a determinarse un valor adicional de \$187,60 dólares de los Estados Unidos cuando se haya dispuesto todas las medidas previstas en el Art. 164 del Código Tributario, según se detalla a continuación:

**Tabla No. 9**  
**Costo de Gestión Coactiva**

PROCESO		COSTO TOTAL
GESTIÓN COACTIVA	Emisión Autos de Pago	15,07
	Providencias de Archivo de Juicio Coactivo	5,06
	Providencias de Continuación de Juicio Coactivo	7,05
	Embargo 1° Llamamiento	143,16
	Embargo 2° Llamamiento	40,61
	Venta Directa	5,92
	Donación	23,45
	<b>TOTAL</b>	<b>240,32</b>

**Fuente:** Estudio de Costos Administrativos Incurridos por la Gestión de Cobro

**Tabla No. 10**  
**Costo de Medidas Precautelares**

PROCESO		COSTO TOTAL
<b>MEDIDAS PRECAUTELARES</b>	Arraigo	23,45
	Secuestro	23,45
	Retención de Fondos (mínimo 5 IFI's)	117,25
	Prohibición de Enajenar	23,45
	<b>TOTAL</b>	<b>187,60</b>

**Fuente:** Estudio de Costos Administrativos Incurridos por la Gestión de Cobro

Por cuanto de la metodología utilizada se excluyeron entre otros, los costos incurridos por parte de la Administración Tributaria en la notificación por prensa tanto de Títulos de Crédito de aquellos contribuyentes cuya residencia haya sido imposible determinar así como de Avisos de Subasta y Remate de bienes muebles e inmuebles embargados en los procedimientos coactivos en primer y segundo señalamiento, venta directa o venta a particulares; el costo promedio de la ejecución de la acción coactiva se incrementa en \$71,28 dólares de los Estados Unidos por la publicación por prensa de Títulos de Crédito correspondiente a la etapa de Gestión de Control de Deuda y en \$2.494,80 dólares de los Estados Unidos por cada una de las publicaciones de los avisos de remate o subasta en los dos señalamientos en referencia y cuando se disponga la realización de venta directa o venta a particulares, correspondiente a la etapa de Gestión Coactiva.

El costo total del proceso de cobro en todas sus etapas alcanza la cantidad promedio de \$7.857,29 dólares de los Estados Unidos.

Adicionalmente, el análisis efectuado también tomó en cuenta la segmentación de la cartera en virtud del monto de las obligaciones que la componen y las actividades más usuales que se realizan por etapa, habiéndose obtenido los siguientes resultados:

El costo de la cartera de \$0,01 de dólar de los Estados Unidos a \$19.99 dólares de los Estados Unidos, ascendería a \$30,17 dólares de los Estados Unidos; sin incluir costo de compensación, contestación a peticiones de los sujetos pasivos y acción coactiva.

De \$20.00 dólares de los Estados Unidos a \$99.99 dólares de los Estados Unidos costaría \$40,92 dólares de los Estados Unidos, sin acción coactiva.

De \$ 100.00 dólares de los Estados Unidos hasta \$4.999,99 dólares de los Estados Unidos, costaría \$129,02 dólares de los Estados Unidos, sin acción coactiva.

A partir de \$5.000,00 dólares de los Estados Unidos, el costo promedio incurrido por la Administración sería de \$2.797,71 dólares de los Estados Unidos; tomando en consideración que, por lo general la adjudicación de bienes secuestrados o embargados se realiza en el primer llamamiento.

Cuando el proceso llegue hasta la donación del bien, el costo incurrido por la Administración sería de \$7.856,34 dólares de los Estados Unidos. El valor que se paga por publicaciones en los llamamientos a remate y/o subasta, venta directa y venta a particulares se considera costas procesales, las mismas que se tiene que recuperar dentro del juicio de ejecución coactiva; pues corren a cargo de los coactivados, según lo dispuesto en el Art. 210 del Código Tributario. (Ver Anexo I)

### **3.3 Justificación del Monto Mínimo**

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ), y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2016) señalan que,

(...) se establecen montos mínimos para que efectivamente pasen a estado de ejecución o judicial. Esto tiene que ver con la consideración que realiza la AT respecto a la conveniencia de iniciar un proceso – con el costo que esto conlleva – si la deuda es de bajo monto.

Generalmente, se establece para cada tributo un monto determinado por debajo del cual la deuda que este genera no se transfiere a juicio. (p. 99)

Del Estudio de Costos Administrativos incurridos por la Gestión de Cobro del Servicio de Rentas Internas se puede establecer que, por el monto de obligaciones registradas en el Sistema de Gestión de Cobro se puede determinar que, cuando el ranking de la cartera se encuentra entre \$20,00 dólares de los Estados Unidos a \$99.99 dólares de los Estados Unidos, el costo administrativo de la gestión de la misma, que excluye el costo de compensación y el costo de la contestación de oficios de peticiones, ascendería a \$30,17 dólares de los Estados Unidos; e incluyendo dichos costos, el costo administrativo representaría \$40,92 dólares de los Estados Unidos, sin acción coactiva.

Es importante indicar que, como mínimo para el cobro de deudas firmes por parte de la Administración Tributaria se debe realizar el control de las obligaciones que se registran en el Sistema de Gestión de Cobro y la persuasión necesaria para que el sujeto pasivo conozca de la existencia de la deuda y de la exigencia del cumplimiento de su pago; razón por la cual, el costo mínimo de la deuda firme que llega a instancia coactiva es de \$40,92 dólares de los Estados Unidos.

Así podemos determinar que, el punto de equilibrio en el cobro de obligaciones tributarias firmes por parte de este ente recaudador se lo obtiene en el instante en que la Administración invierte \$40,92 dólares de los Estados Unidos por concepto de gasto administrativo para recaudar \$40,00 dólares de los Estados Unidos por concepto de tributos, únicamente aplicando la gestión mínima que incluye la Gestión de Cartera.

De lo expuesto se puede establecer que, el costo mínimo en el que debe incurrir la Administración Tributaria para gestionar obligaciones firmes, que incluye la gestión de cartera con la acción persuasiva y la labor de control de deuda es de \$40,00 dólares de los Estados Unidos, con el fin de percibir un valor similar o inferior. De ahí que, la recaudación de valores inferiores a los señalados no resulta rentable para el Servicio de Rentas Internas, en función del costo beneficio de los valores invertidos y recuperados.

En virtud de lo señalado se puede verificar que, del total de la cartera activa que gestionó la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas durante el periodo fiscal 2015, se puede establecer que las obligaciones tributarias firmes menores a \$40,00 dólares de los Estados Unidos, por número de obligaciones, representan el 48% de la cartera activa total. Pese a su elevado número, el monto que corresponde a estas obligaciones llega a 92.247,74 dólares de los Estados Unidos, en relación a los 16 millones de dólares de los Estados Unidos que corresponde a la cartera activa total.

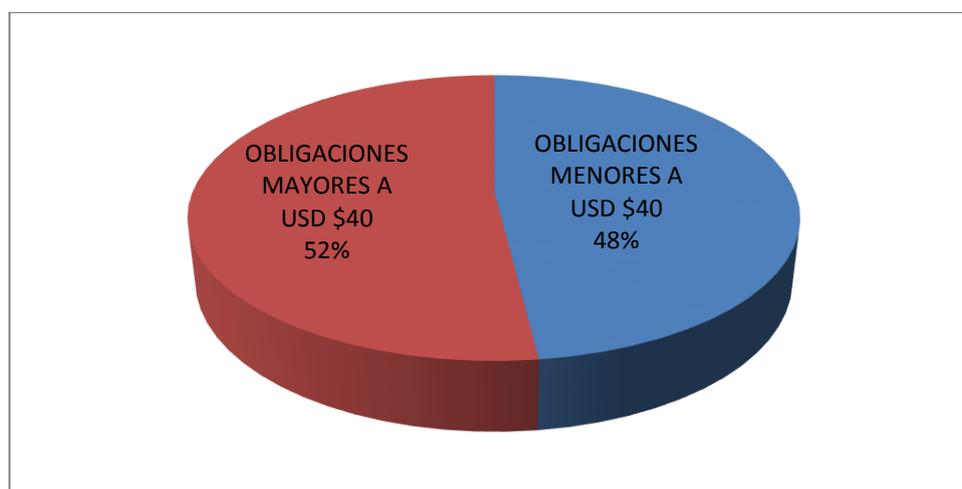
Es importante señalar que, en el año 2015 con la expedición de la Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos y de la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000413 que contenía las normas para la aplicación de esta ley, la Administración Tributaria condonó el 100% de intereses, multas y recargos, en los primeros sesenta 60 días hábiles contados desde el 06 de mayo de 2015 al 29 de julio de 2015; y, el 50% de intereses, multas y recargos, en el periodo comprendido dentro del día hábil 61 al día hábil noventa 90, esto es, desde el 30 de julio de 2015 al 10 de septiembre de 2015; asimismo, se dio de baja de oficio las obligaciones que a la fecha de vigencia de la ley en referencia, reunían los requisitos para acogerse a la figura jurídica de la prescripción; con lo cual, no sólo que se incrementó la recaudación tributaria voluntaria como forzosa sino también que, entre uno de sus efectos contamos la depuración de la cartera tanto activa como suspendida.

**Tabla No. 11**  
**Cartera Activa 2015 por Monto de Obligaciones**

CONCEPTO	No. OBLIGACIONES	MONTO
OBLIGACIONES MENORES A USD \$40	7.266	92.247,74
OBLIGACIONES MA YORES A USD \$40	7.847	16.513.761,11
<b>CARTERA ACTIVA TOTAL</b>	<b>15.113</b>	<b>16.606.008,85</b>

Fuente: Servicio de Rentas Internas

**Gráfico No. 4**  
**Cartera Activa 2015 por Monto de Obligaciones**



**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

Tomando de referencia únicamente la cartera inferior a \$40,00 dólares de los Estados Unidos se puede determinar que, por el tipo de documento esta cartera se encuentra concentrada mayoritariamente en Comprobantes Electrónicos de Pago CEP'S en un porcentaje del 82,02% que representa un monto de 70 mil dólares de los Estados Unidos; a continuación, se encuentran los Títulos de Crédito con el 6,55% que representa 15 mil dólares de los Estados Unidos; luego tenemos a Anticipos Renta con el 4,47% que representa 3 mil dólares de los Estados Unidos; posteriormente se observa a los Débitos Rechazados con el 2,53% que representa 2 mil dólares de los Estados Unidos; y finalmente con porcentajes ínfimos tenemos a Resoluciones Sancionatorias, Liquidaciones de Anticipos y Liquidaciones de Pago.

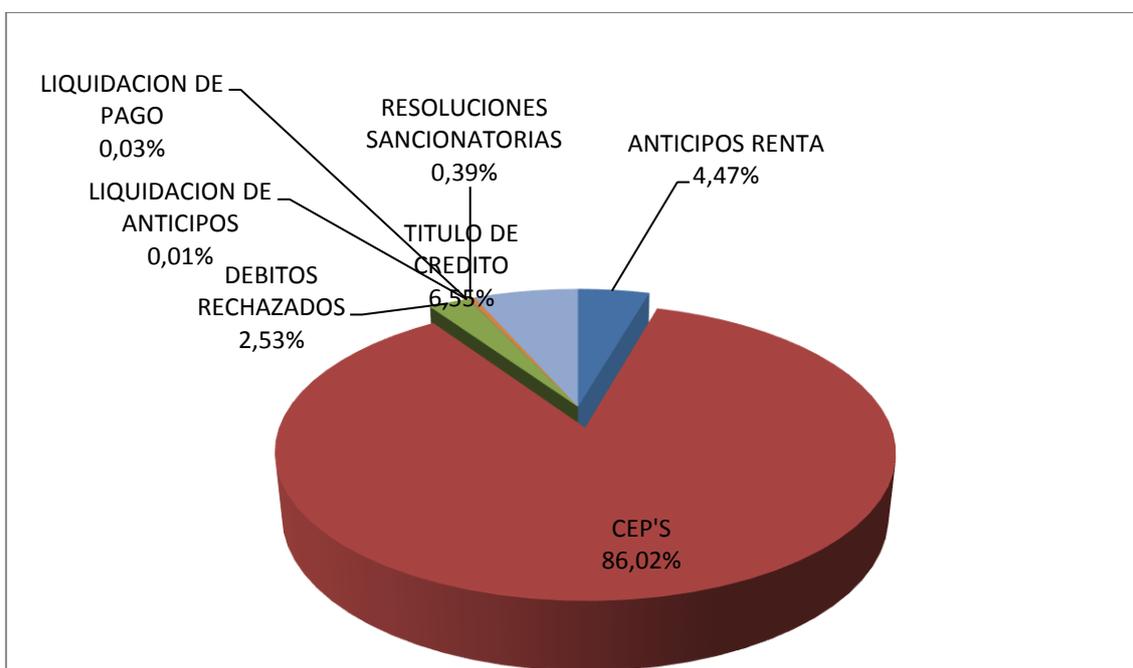
**Tabla No. 12**  
**Cartera menor a USD40 por Tipo de Documento**

TIPO DOCUMENTO	No. OBLIGACIONES	MONTO
ANTICIPOS RENTA	325	3.130,96
CEP'S	6.250	70.392,31
DEBITOS RECHAZADOS	184	2.648,48
LIQUIDACION DE ANTICIPOS	1	0,21
LIQUIDACION DE PAGO	2	42,10
RESOLUCIONES SANCIONATORIAS	28	937,43
TITULO DE CREDITO	476	15.096,25
<b>CARTERA ACTIVA</b>	<b>7.266</b>	<b>92.247,74</b>

**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

**Gráfico No. 5**

**Cartera menor a USD40 por Tipo de Documento**



**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

La cartera inferior a \$40,00 dólares de los Estados Unidos se centraliza en la provincia de Tungurahua con el 44% que representa en monto 40 mil dólares de los Estados Unidos, luego le sigue la provincia de Chimborazo con el 24% que corresponde a 18 mil dólares de los Estados Unidos, a continuación tenemos a la provincia de Cotopaxi con el 19% que representa 18 mil dólares de los Estados Unidos; y, finalmente se encuentra la provincia de Pastaza con el 13% que corresponde a 14 mil dólares de los Estados Unidos.

**Tabla No. 13**

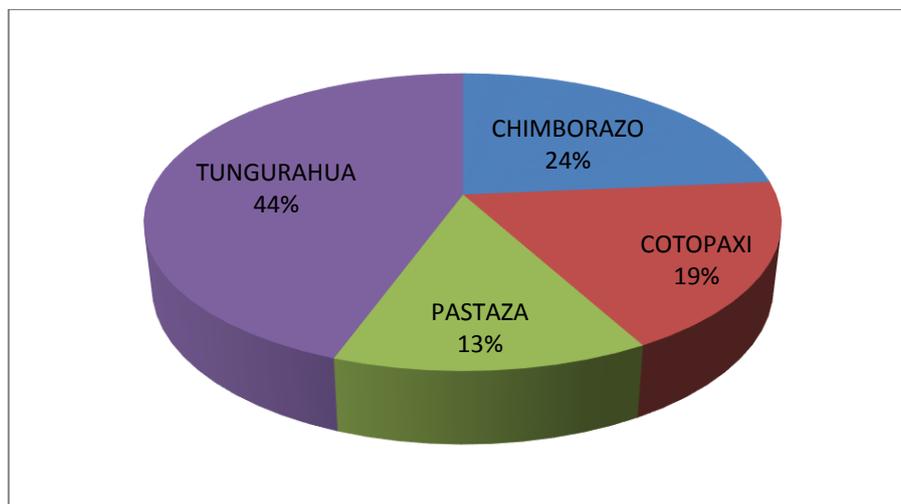
**Cartera menor a USD40 por Provincia**

PROVINCIA	No. OBLIGACIONES	MONTO
CHIMBORAZO	1.712	18.637,91
COTOPAXI	1.343	18.382,41
PASTAZA	979	14.522,58
TUNGURAHUA	3.232	40.704,84
<b>CARTERA ACTIVA</b>	<b>7.266</b>	<b>92.247,74</b>

**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

**Gráfico No. 6**

**Cartera menor a USD40 por Provincia**



**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

En virtud de su antigüedad, la cartera inferior a \$40,00 dólares de los Estados Unidos registra su mayor concentración por número de obligaciones y monto en aquellas generadas hasta 2 años atrás, con un porcentaje de 66,63% y un valor de 57 mil dólares de los Estados Unidos. Las obligaciones generadas hasta 4 años atrás representan el 26,91% y un valor de 26 mil dólares de los Estados Unidos. Las obligaciones generadas hasta 6 años atrás corresponden al 4,50% y un valor de 5 mil dólares de los Estados Unidos. Las obligaciones generadas hasta 8 años atrás representan el 1,73% y un valor de 2 mil dólares de los Estados Unidos. En tanto que, las obligaciones generadas hasta 10 años atrás y más de 10 años tienen un porcentaje y monto mínimo de participación.

**Tabla No. 14**

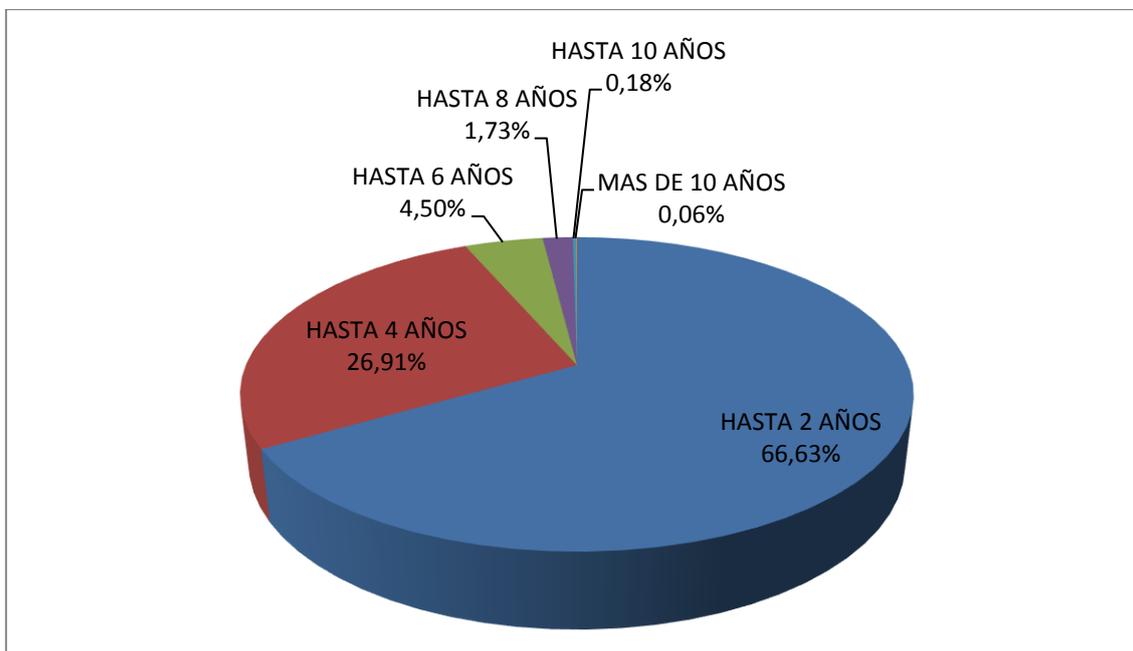
**Cartera menor a USD40 por Antigüedad de la Cartera**

<b>ANTIGÜEDAD</b>	<b>No. OBLIGACIONES</b>	<b>MONTO</b>
HASTA 2 AÑOS	4.841	57.903,68
HASTA 4 AÑOS	1.955	26.486,96
HASTA 6 AÑOS	327	5.140,46
HASTA 8 AÑOS	126	2.332,41
HASTA 10 AÑOS	13	319,23
MAS DE 10 AÑOS	4	65,00
<b>CARTERA ACTIVA</b>	<b>7.266</b>	<b>92.247,74</b>

**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

**Gráfico No. 7**

**Cartera menor a USD40 por Antigüedad de la Cartera**



**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

En tanto que, la cartera inferior a \$40,00 dólares de los Estados Unidos por tipo de estado aglutina el mayor número y monto en el estado Notificado con un porcentaje del 84,59% que representa un valor de \$72 mil dólares de los Estados Unidos; le sigue el estado Auto de Pago con el 14,84% y un monto de \$19 mil dólares de los Estados Unidos; a continuación encontramos los estados Facilidades para el Pago y Confirmado con porcentajes marginales tanto en número de obligaciones como en monto.

**Tabla No. 15**

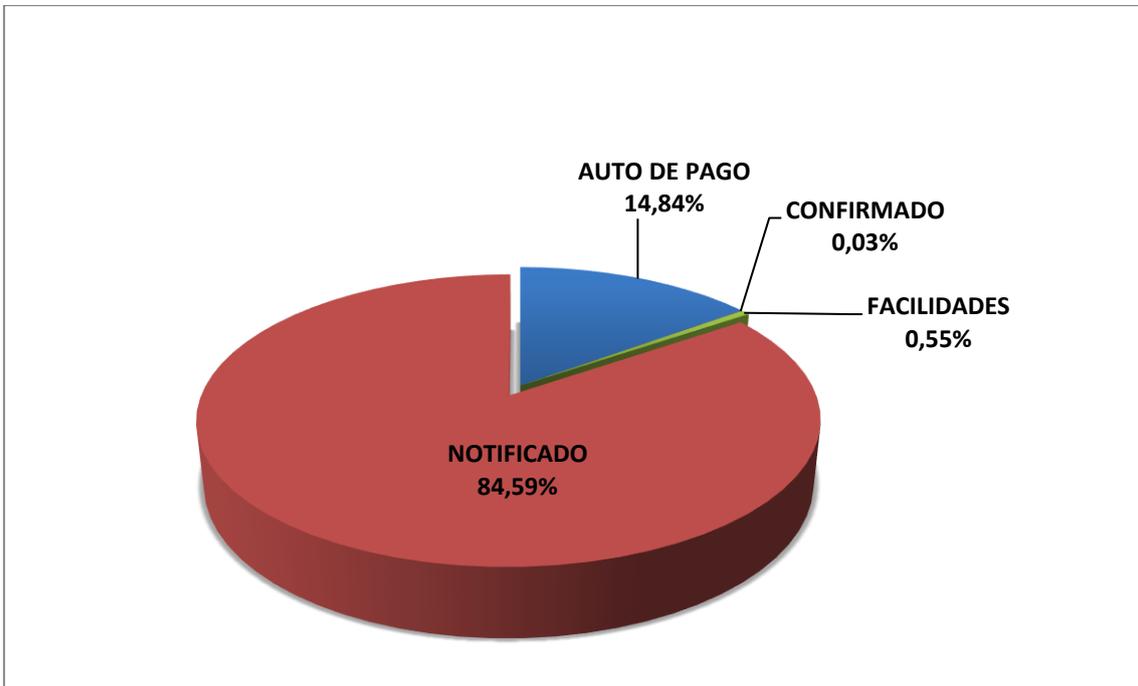
**Cartera menor a USD40 por Tipo de Estado**

<b>TIPO DE ESTADO</b>	<b>No. OBLIGACIONES</b>	<b>MONTO</b>
AUTO DE PAGO	1,078	19,475.52
CONFIRMADO	2	19.50
FACILIDADES	40	311.59
NOTIFICADO	6,146	72,441.13
<b>CARTERA ACTIVA</b>	<b>7,266</b>	<b>92,247.74</b>

**Fuente:** Servicio de Rentas Internas

### Gráfico No. 8

#### Cartera menor a USD40 por Tipo de Estado



Fuente: Servicio de Rentas Internas

## **CAPÍTULO IV: Propuesta**

### **4.1. Objetivos**

#### **4.1.1 Objetivo General**

Proponer un procedimiento de incobrabilidad por falta de interés fiscal que tenga por objeto suspender el inicio o la continuación del procedimiento de cobro coactivo y dar de baja los documentos contentivos de obligaciones tributarias firmes de bagatela cuya cuantía que comprende el valor por tributo, interés, multa y recargo, sea inferior a cuarenta dólares de los Estados Unidos.

#### **4.1.2 Objetivos Específicos**

- Aplicar los principios de eficacia, eficiencia, economía y razonabilidad al proceso de cobro tributario ejecutado por el Servicio de Rentas Internas, con el fin de mejorar la operatividad de la recaudación forzosa y enfocar los recursos a obligaciones de mayor rentabilidad.
- Mejorar el control del cobro ejecutado a obligaciones de baja cuantía evitando largos procesos que se mantengan a través del tiempo y recaudando los valores correspondientes en forma oportuna dentro de los tiempos de prescripción.

### **4.2 Requisitos**

Para suspender el inicio o la continuación del procedimiento de cobro coactivo o dar de baja a través del proceso de incobrabilidad por falta de interés fiscal, los documentos que contienen obligaciones tributarias firmes, sean estos actos administrativos o determinaciones efectuadas por el sujeto pasivo, que se hubieren generado por concepto de tributos recaudados por el Servicio de Rentas Internas, la Administración Tributaria

deberá observar los siguientes requisitos que cumplirán las deudas que se consideren para tal objetivo:

Respecto de las obligaciones sobre las cuales no se ha iniciado procedimiento coactivo se deberá verificar estos requisitos:

- Deudas firmes y ejecutoriadas.
- Generadas por el sujeto activo de la relación jurídico tributaria en ejercicio de sus facultades legales o como resultado de la determinación por parte del sujeto pasivo de dicha relación.
- Cuando se trate de una sola obligación, su monto que incluye impuesto, interés, multa y recargos, no deberá superar los cuarenta dólares de los Estados Unidos.
- Cuando se trate de varias obligaciones, la sumatoria de todas las deudas firmes que mantenga el contribuyente, que incluye impuesto, interés, multa y recargos, no deberá superar los cuarenta dólares de los Estados Unidos.
- El valor antes mencionado deberá ser el que conste en el Estado de Cuenta del Contribuyente a la fecha en la que se efectúe el informe respectivo.
- Haber transcurrido tres, cinco años o más desde la fecha en que se hayan presentado la declaración correspondiente o desde el día hábil siguiente al de la notificación con el acto administrativo respectivo o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto en referencia.
- No debe estar pendiente el otorgamiento de facilidades para el pago de estas obligaciones o el cumplimiento de las cuotas en las que se haya dividido la deuda tributaria.
- No debe estar pendiente el proceso de compensación de deudas tributarias y no tributarias con créditos reconocidos a favor del sujeto pasivo.
- No debe estar pendiente de resolución petición, reclamo administrativo, recurso de revisión o acción contenciosa-tributaria, acción directa, acción de impugnación o acción especial.

- Se deberá imputar todos los abonos parciales a la obligación tributaria, que pudieran haber realizado el sujeto pasivo conforme el Art. 47 del Código Tributario.
- Los valores pagados en abono a la deuda de una obligación declarada incobrable, no serán materia de devolución por pago de lo debido, indebido o en exceso.
- Se efectuará por una sola ocasión la baja de obligaciones conforme este procedimiento y en caso de reincidencia, la Administración Tributaria deberá ejecutar el cobro incluso coactivo, en contra del sujeto pasivo por cualquier monto.

Respecto de las obligaciones sobre las cuales se ha iniciado procedimiento coactivo se deberá verificar estos requisitos:

- Deudas firmes y ejecutoriadas.
- Generadas por el sujeto activo de la relación jurídico tributaria en ejercicio de sus facultades legales o como resultado de la determinación por parte del sujeto pasivo de dicha relación.
- Cuando se trate de una sola obligación, su monto que incluye impuesto, interés, multa y recargos, no deberá superar los cuarenta dólares de los Estados Unidos.
- Cuando se trate de varias obligaciones, la sumatoria de todas las deudas firmes que mantenga el contribuyente, que incluye impuesto, interés, multa y recargos, no deberá superar los cuarenta dólares de los Estados Unidos.
- El valor antes mencionado deberá ser el que conste en el Estado de Cuenta del Contribuyente a la fecha en la que se efectúe el informe respectivo.
- No debe estar pendiente el otorgamiento de facilidades para el pago de estas obligaciones o el cumplimiento de las cuotas en las que se haya dividido la deuda tributaria.
- No debe estar pendiente el proceso de compensación de deudas tributarias y no tributarias con créditos reconocidos a favor del sujeto pasivo.

- No debe estar pendiente de resolución petición, reclamo administrativo, recurso de revisión o acción contenciosa-tributaria, acción directa, acción de impugnación o acción especial.
- Se deberá imputar todos los abonos parciales a la obligación tributaria, que pudieran haber realizado el sujeto pasivo conforme el Art. 47 del Código Tributario.
- Los valores pagados en abono a la deuda de una obligación declarada incobrable o los valores embargados a través del procedimiento coactivo, no serán materia de devolución por pago de lo debido, indebido o en exceso.
- Se efectuará por una sola ocasión la baja de obligaciones conforme este procedimiento y en caso de reincidencia, la Administración Tributaria deberá ejecutar el cobro incluso coactivo, en contra del sujeto pasivo por cualquier monto.
- Se debió ejecutar la acción de cobro coactiva dentro de los plazos legales correspondientes para evitar la prescripción.
- Haberse impulsado el procedimiento coactivo cada dos años o antes, contados desde la citación con el auto de pago al sujeto pasivo, con el fin de que continúe interrumpida la prescripción.
- Se deberá certificar que las medidas precautelares dispuestas dentro del procedimiento coactivo no han sido efectivas.
- No encontrarse pendiente embargo de bienes del coactivado a favor de la Administración Tributaria.

Es importante señalar que, para solicitar la suspensión del inicio o la continuación del procedimiento de cobro coactivo de deudas firmes, debe haber transcurrido tres años contados desde la fecha en que se hayan presentado la declaración correspondiente o desde el día hábil siguiente al de la notificación con el acto administrativo respectivo o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto en referencia; mientras que, para solicitar la baja de estas deudas firmes es necesario

que haya transcurrido cinco años o más contados bajo los mismos términos anteriormente señalados.

Además, si con posterioridad y dentro de los plazos de prescripción se generan nuevas obligaciones sean emitidas por la propia Administración Tributaria o por el sujeto pasivo, y que en conjunto suman un valor superior a los cuarenta dólares de los Estados Unidos, se deberá solicitar la revalidación de dichas obligaciones para iniciar o continuar el procedimiento coactivo correspondiente.

### **4.3 Procedimiento**

El procedimiento anual a seguirse por parte de la Administración Tributaria para suspender el inicio o la continuación del procedimiento de cobro coactivo, dar de baja a través del proceso de incobrabilidad por falta de interés fiscal obligaciones tributarias firmes inferiores a cuarenta dólares de los Estados Unidos o revalidar estas obligaciones, se detalla a continuación:

- Hasta el mes de noviembre de cada año, el Jefe del Departamento de Cobro de cada Dirección Zonal obtendrá de su respectiva jurisdicción un listado de las obligaciones tributarias firmes cuyo monto por contribuyente, sea inferior a cuarenta dólares de los Estados Unidos, o superior a éste monto cuando se revalide dichas obligaciones, conforme las condiciones antes señaladas; el mismo que deberá contener como mínimo la siguiente información:
  - Nombre del deudor.
  - Número de RUC.
  - Número de la obligación.
  - Código de la obligación.
  - Concepto por el cual se la emitió.
  - Periodo fiscal.
  - Fecha de emisión de la deuda.
  - Monto a la fecha de emitir informe.

- Al mismo tiempo, el Recaudador Especial, el Secretario de Coactivas, el Director del Proceso o el Abogado designado para el efecto, realizará un informe de carácter jurídico que demuestre que las obligaciones tributarias firmes del listado señalado, son incobrables por falta de interés fiscal, esto es por cuanto el procedimiento de cobro para la recuperación de estos valores es costoso en relación al tributo por recuperar; y que se ha verificado el cumplimiento de los requisitos detallados con anterioridad. Cuando se solicite la revalidación de obligaciones será necesario únicamente que, el informe se refiera al cumplimiento de los requisitos señalados para el efecto.
- Con el detalle que certifica el monto de las obligaciones tributarias firmes y el informe jurídico en referencia, el Jefe Zonal de Cobro remitirá esta información a la Dirección Nacional de Cobro dentro de los primeros 10 días del mes de diciembre, para su revisión, emisión de observaciones y correcciones; y, consolidación de la información remitida por las zonales, con el fin de expedir la resolución respectiva.
- Por su parte, la Dirección Nacional de Cobro deberá redactar la resolución para suspender el inicio o la continuación del procedimiento de cobro coactivo; para dar de baja obligaciones por incobrabilidad por falta de interés fiscal en base a la información señalada o para revalidar estas obligaciones; así como, la elaboración de la solicitud al Departamento de Informática de esta institución, para que en forma masiva realice la regularización de estas deudas firmes en el Sistema de Gestión de Cobro.
- La resolución para suspender el inicio o la continuación del procedimiento de cobro coactivo, para dar de baja por incobrabilidad obligaciones tributarias firmes inferiores a cuarenta dólares de los Estados Unidos o para revalidar estas obligaciones, debidamente motivada será emitida hasta el 15 de enero de cada año, por el Director General del Servicio de Rentas Internas. Contendrá el valor total de las deudas fiscales, así como, los justificativos legales por los cuales se

procedió con la suspensión, la baja o la revalidación; y, como anexo se adjuntará el detalle de las obligaciones tributarias correspondientes.

- Dicha resolución deberá ser publicada a través de la gaceta tributaria digital y los sujetos pasivos podrán consultar las deudas que se suspendan, se den de baja o se revaliden por este medio.
- Se deba señalar que, para revalidar las deudas declaradas incobrables por falta de interés fiscal se deberá efectuar el mismo procedimiento que se estableció anteriormente para declarar la incobrabilidad y mediante resolución motivada se dispondrá el inicio de la ejecución o la continuación de su cobro coactivo.

#### **4.4 Reforma**

Agréguese a continuación del numeral 5 del Art. 37 del Código Tributario el siguiente numeral:

*“6. Incobrabilidad por falta de interés fiscal.”*

Agréguese a continuación del Art. 56 del Código Tributario el siguiente artículo:

*“Art. ....- Las deudas tributarias y no tributarias podrán extinguirse de oficio por incobrabilidad por falta de interés fiscal, cuando su recuperación resulte onerosa para la Administración Tributaria en razón de su ínfima cuantía, que incluye impuesto, interés, multa y recargos, mediante la sumatoria de todas las obligaciones firmes en forma anual.*

*La máxima autoridad de la Administración Tributaria central, seccional o de excepción está facultada para establecer con carácter general los límites para disponer la*

*suspensión del inicio de la acción coactiva o su prosecución, así como la baja de los créditos tributarios y no tributarios firmes, mediante resolución que detalle los requisitos, el procedimiento, el plazo y el monto que deberá verificarse.*

*Antes del cumplimiento de los plazos de prescripción de la acción de cobro, esta autoridad podrá revalidar la deuda, si con posterioridad las obligaciones firmes en contra del sujeto pasivo en conjunto sumaran un monto superior al determinado como base de extinción.”*

**Tabla No. 16**  
**Matriz de la Propuesta**

PROBLEMAS	EFFECTOS	PROPUESTA	RESULTADO	INDICADOR / PLAZO	META
La mayor parte de la cartera activa se encuentra conformada por obligaciones de bagatela o cuantía ínfima, la cual debe ejecutarse dentro de los plazos fijados para la prescripción.	El número de obligaciones a gestionarse en el periodo fiscal 2015 fue de 15.113 obligaciones; lo que representaba \$16.606.008,85 dólares de los Estados Unidos en monto.	Reforma al Art. 37 del Código Tributario e incremento de un artículo innumerado a continuación del Art. 56 del Código Tributario que establezca la figura legal de Incobrabilidad por falta de interés fiscal.	El número de obligaciones a gestionarse representaría el 52% del total mencionado; lo que constituye una disminución del 0,55% respecto del monto.	Obligaciones gestionadas en el 2016 respecto de las obligaciones gestionadas en el 2017.	Disminución del 50% respecto del número de obligaciones gestionadas de la cartera activa.
Para el cobro de las obligaciones tributarias de alta y baja cuantía se aplica un mismo tipo de procedimiento sin diferenciación alguna; procedimiento que se encuentra revestido de formalidades, y que implica la gestión en varias fases que deben observar los plazos legales, y el mismo que no se suspende y ni se archiva sino al verificarse algunos de los modos de extinguir las obligaciones tributarias.	Para la ejecución de las obligaciones tributarias se requiere la emisión del auto de pago otorgando 3 días para la dimisión de bienes o su pago contados a partir de su citación y 60 días para la presentación de excepciones a la coactiva.	Reforma a la Sección Segunda del Capítulo V del Código Tributario con la introducción de un procedimiento simplificado para la acción coactiva de obligaciones de baja cuantía.	Para la ejecución de las obligaciones tributarias se requeriría la emisión del auto de pago señalando que el deudor realice el pago dentro del segundo día, y vencido este término, se ordenará el embargo de bienes.	Plazo de ejecución de obligaciones de baja cuantía en el 2016 respecto de plazo de ejecución de obligaciones de baja cuantía en el 2017.	Disminución del 30% del tiempo en el cual se ejecuta las obligaciones de baja cuantía.
La gestión de estas obligaciones es ardua por el gran número de obligaciones a recaudarse en relación al reducido número de funcionarios que conforman el personal que labora en el área de Cobro, que se encuentran directamente vinculados con la acción coactiva.	Los cuatro servidores/as que conforman la Coordinación Zonal de Coactivas gestionaron 4.683 obligaciones en el periodo fiscal 2015.	Reforma al Art. 37 del Código Tributario e incremento de un artículo innumerado a continuación del Art. 56 del Código Tributario que establezca la figura legal de Incobrabilidad por falta de interés fiscal.	Los cuatro servidores/as que conforman la Coordinación Zonal de Coactivas pudieron haber gestionado 23% menos obligaciones de cuantía ínfima y enfocarse al 77% de las obligaciones de alta cuantía, en el mismo periodo fiscal.	Obligaciones gestionadas en el 2016 respecto de las obligaciones gestionadas en el 2017.	Disminución del 50% respecto del número de obligaciones gestionadas de la cartera activa.
El costo de utilizar herramientas coactivas es superior al de las otras prácticas de cobro, por lo cual, la Administración invierte en la ejecución forzosa gastos de carácter administrativo que ni siquiera podrán ser recuperados pese a la verificación del pago por parte del contribuyente.	El costo del cobro coactivo de las obligaciones de baja cuantía representa como mínimo \$172,97 dólares de los Estados Unidos.	Reforma al Art. 37 del Código Tributario e incremento de un artículo innumerado a continuación del Art. 56 del Código Tributario que establezca la figura legal de Incobrabilidad por falta de interés fiscal.	El costo del cobro de las obligaciones de baja cuantía representaría como mínimo \$28,54 dólares de los Estados Unidos, verificándose un ahorro del 83.50% de los costos incurridos.	Obligaciones gestionadas en el 2016 respecto de las obligaciones gestionadas en el 2017.	Disminución del 50% respecto del número de obligaciones gestionadas de la cartera activa.
No existe dentro de la Administración Tributaria indicadores que midan la ejecución coactiva de estas obligaciones a diferencia de la cartera de alta cuantía, la misma que forma parte de los indicadores de gestión, con los cuales se medía la labor del Departamento de Cobro.	Se controló la gestión de cobro del segmento de la cartera activa de alta cuantía, el inicio de procedimientos coactivos sin discriminar su cuantía, el número de acciones ejecutadas en forma trimestral y el tiempo de venta de los bienes embargados.	Reforma al Art. 37 del Código Tributario e incremento de un artículo innumerado a continuación del Art. 56 del Código Tributario que establezca la figura legal de Incobrabilidad por falta de interés fiscal.	Adicionalmente se controlará el inicio de procedimientos coactivos de obligaciones de cuantía ínfima dentro de los plazos legales establecidos para la prescripción de la cartera activa; y, el número de obligaciones y el monto que se dé de baja.	Obligaciones gestionadas en el 2016 respecto de las obligaciones gestionadas en el 2017.	Disminución del 50% respecto del número de obligaciones gestionadas de la cartera activa.
La cartera de ínfima cuantía no es gestionada de forma inmediata a su generación sino que se mantiene por varios años como activa, a la espera de que los contribuyentes cancelen estos valores en forma voluntaria o bajo la influencia de persuasión.	Hasta el periodo fiscal 2015, se encontraban pendientes por ejecutar coactivamente 10.432 obligaciones entre todas las obligaciones que conforman la cartera activa.	Reforma al Art. 37 del Código Tributario e incremento de un artículo innumerado a continuación del Art. 56 del Código Tributario que establezca la figura legal de Incobrabilidad por falta de interés fiscal.	Hasta el periodo fiscal 2015, se debieron ejecutar coactivamente 41% menos obligaciones entre todas las obligaciones que conforman la cartera activa.	Obligaciones gestionadas en el 2016 respecto de las obligaciones gestionadas en el 2017.	Disminución del 50% respecto del número de obligaciones gestionadas de la cartera activa.

Elaborado por: Investigadora

## CONCLUSIONES

La cartera total de deudas tributarias firmes correspondiente a la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas del periodo fiscal 2015 asciende a 53 millones de dólares de los Estados Unidos, de los cuales apenas una tercera parte de este valor puede ser ejecutado de forma inmediata mediante la acción coactiva; en tanto que, las dos terceras partes restantes como cartera suspendida, se encuentran en espera de una resolución de carácter administrativo o jurisdiccional. Respecto de la cartera activa se verificó que, en virtud del monto, se encontraba concentrada en actos de control emitidos por la Administración Tributaria como son las Liquidaciones de Pago; en tanto que, los actos de determinación efectuados por parte del sujeto pasivo como CEP'S y Anticipos Renta constituyen el mayor número de obligaciones generadas durante este periodo fiscal.

Del total de la cartera activa, las obligaciones tributarias firmes menores a cuarenta dólares de los Estados Unidos, en virtud del monto tienen una representación irrisoria apenas del 0,55% del valor total; pero por su número, alcanzan alrededor de la mitad de esta cartera. De este modo se pudo determinar que, las deudas menores a cuarenta dólares de los Estados Unidos, se aglutinan mayoritariamente en declaraciones generadas por el sujeto pasivo contenidas en Comprobantes Electrónicos de Pago CEP'S; cuya ejecución aun no alcanza a todas las obligaciones por cuanto prima el estado Notificado; se centraliza en la provincia de Tungurahua; y, en aquellas generadas hasta 2 años atrás que paulatinamente van disminuyendo mientras más años de antigüedad cumple la cartera, practicando la acción coactiva dentro de los plazos de prescripción.

Tanto del análisis de la cartera activa de la Dirección Zonal 3 del Servicio de Rentas Internas del periodo fiscal 2015, como del Estudio de Costos Administrativos incurridos por la Gestión de Cobro del Servicio de Rentas Internas se pudo establecer que, la recuperación de obligaciones tributarias firmes de baja cuantía no es rentable para la Administración Tributaria, pues el costo administrativo mínimo para cobrar este tipo de cartera, que excluye el costo de generación de la deuda y de la gestión coactiva se

contabiliza en un monto aproximado a los cuarenta dólares de los Estados Unidos indistintamente de su monto.

Por otro lado, los principios de carácter constitucional de razonabilidad, de economía, eficacia y eficiencia así como, otros relacionados como suficiencia recaudatoria, simplicidad administrativa, equidad y economía procesal deben ser aplicados en forma adecuada en la gestión de cobro de las deudas firmes de baja cuantía; pues, el procedimiento coactivo no prevé un tratamiento diferenciado en virtud del monto de las obligaciones ejecutadas, ya que, debe iniciarse este procedimiento a todas las deudas sin discriminación dentro de los plazos legales para evitar la prescripción, debiendo incluso impulsar el coactivo por tiempo indefinido, mientras no se extinga la obligación con el consecuente gasto de recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros.

Si bien, la Administración Tributaria de forma esporádica y temporal ha dado de baja obligaciones firmes de cuantía ínfima en los últimos años, conforme las reformas introducidas a la legislación tributaria ecuatoriana a través de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y de su Ley Reformatoria; no existe en la actualidad forma legal alguna que permita suspender el inicio o la continuación de la ejecución coactiva o extinguir obligaciones que por su materialidad resulte onerosa su recuperación.

Tanto normativa emitida por la Contraloría General del Estado y de aplicación obligatoria para el sector público de nuestro país; así como, leyes de carácter tributario de países latinoamericanos prevén la aplicación de la figura jurídica de la incobrabilidad de obligaciones fiscales que por su ínfima cuantía, pudieran darse de baja de las cuentas contables de la Administración, ajustándose a alguno de los modos de extinción de las obligaciones tributarias ya existentes o como una nueva figura; advirtiendo el cumplimiento de varios requisitos y procedimientos.

## **RECOMENDACIONES**

Con el fin de mantener un mejor control de la cartera activa, se recomienda a la Administración Tributaria establezca como política institucional efectuar la gestión de cartera y ejecutar la gestión coactiva, mediante la estratificación de las obligaciones tributarias firmes, en virtud de los parámetros aplicables para cada tipo de gestión.

Al Departamento de Cobro del Servicio de Rentas Internas tomando en cuenta el monto de las obligaciones firmes que maneje, se le recomienda verificar la simplificación de todos los requisitos y trámites especialmente cuando se trate de cuantías ínfimas, con el fin de evitar gastos administrativos innecesarios.

En base al costo beneficio de la recuperación de deudas firmes de ínfima cuantía y de los principios de razonabilidad, economía, eficacia y eficiencia, se recomienda la aplicación de la figura legal de la Incobrabilidad por Falta de Interés Fiscal en nuestro sistema tributario como forma ágil y económica de depurar la cartera activa y una manera efectiva y eficiente de realizar el cobro de las deudas fiscales de bagatela.

## FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

- Actos Administrativos Firmes o Ejecutoriados , 32-94 (Sala Especializada de lo Fiscal Corte Nacional de Justicia 07 de noviembre de 2002).
- Albán Escobar, F., & Guerra Bastidas, A. (1999). *Realidad Procesal de la Ejecución de la Sentencia*. Quito: Arte Español.
- Alcívar Trejo, C., Calderón Cisneros, J. T., & Roca Pacheco, E. (Agosto de 2014). *La Epistemología Jurídica, su filosofía, influencia y aplicación en el Derecho Ecuatoriano*. Obtenido de Revista Caribeña de Ciencias Sociales: <http://caribeña.eumed.net/epistemologia-juridica/>
- Análisis Tributario Suplemento Especial: Código Tributario. (septiembre de 2014). *Código Tributario*. Lima, Perú: Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.C.
- Andrade, L. (2005). *Manual de Derecho Tributario con Jurisprudencia*. Quito: Compu-grafic.
- Asamblea Constituyente del Ecuador. (20 de octubre de 2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Registro Oficial No. 449 .
- Asamblea Constituyente del Ecuador. (29 de diciembre de 2007 ). *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Quito: Registro Oficial Suplemento 242.
- Asamblea General de las Naciones Unidas. (2003). *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. Quito, Ecuador: Editorial Jurídica del Ecuador.
- Asamblea Legislativa de Costa Rica. (29 de abril de 1971). Código de Normas y Procedimientos Tributarios No. 4755. Costa Rica.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (17 de octubre de 2001). Código Orgánico Tributario. Caracas, Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. (22 de noviembre de 2005). Código Tributario de la República de Nicaragua. Managua, Nicaragua.
- Asamblea Nacional del Ecuador . (12 de Junio de 2002). *Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado* . Recuperado el 02 de Octubre de 2016, de Silec Pro:  
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=PUBLICO->

LEY\_ORGANICA\_DE\_LA\_CONTRALORIA\_GENERAL\_DEL\_ESTADO&q  
 uery=ley%20contraloria%20general%20del%20estado#I\_DXDataRow1

Asamblea Nacional del Ecuador. (05 de mayo de 2015). *Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos*. Quito: Registro Oficial Suplemento 493.

Asamblea Nacional del Ecuador. (09 de marzo de 2009). *Código Orgánico de la Función Judicial*. Quito: Registro Oficial Suplemento 544.

Asamblea Nacional del Ecuador. (19 de octubre de 2010). *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD*. Quito: Registro Oficial Suplemento 303.

Asamblea Nacional del Ecuador. (22 de Mayo de 2015). *Código Orgánico General de Procesos*. Recuperado el 02 de Octubre de 2016, de Silec Pro: [http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=CIVIL-CODIGO\\_ORGANICO\\_GENERAL\\_DE\\_PROCESOS\\_COGEP&query=codigo%20de%20procedimiento%20civil#I\\_DXDataRow0](http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=CIVIL-CODIGO_ORGANICO_GENERAL_DE_PROCESOS_COGEP&query=codigo%20de%20procedimiento%20civil#I_DXDataRow0)

Asamblea Nacional del Ecuador. (23 de diciembre de 2009). *Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Quito: Registro Oficial Suplemento 094.

Asamblea Nacional del Ecuador. (24 de noviembre de 2011). *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado*. Quito: Registro Oficial Suplemento 583.

Baer, K. (diciembre de 2006). *Comisión Económica para América Latina y el Caribe*. Recuperado el 17 de abril de 2016, de *Tributación en América Latina: en busca de una nueva agenda de reformas* -: <http://repositorio.cepal.org/handle/11362/2478>

Banco Interamericano de Desarrollo, Centro Regional de Asistencia Técnica de Centroamérica, Panamá y República Dominicana, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2013). *Banco Interamericano de Desarrollo*. Recuperado el 17 de abril de 2016, de *Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010*: <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/3506/CIAT%20EAT%2003413.pdf?sequence=4>

- Castillo Contreras, F. M. (febrero de 2009). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*. Recuperado el 18 de abril de 2016, de La Cobranza Coactiva en la Administración Tributaria, Facultad, Oportunidad y Eficiencia: [http://www.ciat.org/images/stories/productosyservicios/publicaciones/becas/iii\\_beca\\_investigacion.pdf](http://www.ciat.org/images/stories/productosyservicios/publicaciones/becas/iii_beca_investigacion.pdf)
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (octubre de 2011). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*. Recuperado el 18 de abril de 2016, de Las Formas de Extinción de la Acción Administrativa Coactiva y sus Consecuencias: <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividades-internacionales/conferencias-tecnicas/ponencias/1684-ponencias-conferencia-2011.html>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) Cooperación Alemana (GIZ) Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (mayo de 2015). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*. Obtenido de MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT: UN ENFOQUE BASADO EN LA EXPERIENCIA IBEROAMERICANA 2015: [https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf)
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ), Banco Interamericano de Desarrollo (BID) . (2016). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*. Recuperado el 17 de abril de 2016, de Manual sobre Recaudación y Cobranza de Tributos: [https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2016\\_manual\\_recaudacion\\_cobranza.pdf](https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2016_manual_recaudacion_cobranza.pdf)
- Chávez Gonzáles, A. M. (2015). Las medidas cautelares en materia tributaria: límites y excesos. *Foro Jurídico*, 144-158.
- Congreso de la República de Guatemala. (25 de marzo de 1991). Código Tributario. Guatemala, Guatemala.
- Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. (31 de diciembre de 1981). Código Fiscal de la Federación. Ciudad de México, México. Obtenido de <https://ciat.org>

public.sharepoint.com/SiteAssets/EstudiosTributarios/CIATData/CodigosTributarios/es/Pe-CT\_2014.pdf

Congreso Nacional del Ecuador. (02 de diciembre de 1997). *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*. Quito: Registro Oficial 206.

Congreso Nacional del Ecuador. (17 de noviembre de 2004 ). *Ley Orgánica de Regimen Tributario Interno*. Quito: Registro Oficial Suplemento 463.

Congreso Nacional del Ecuador. (31 de diciembre de 1993 ). *Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la iniciativa privada*. Quito: Registro Oficial 349.

Contraloría General del Estado . (03 de Julio de 2003). *Reglamento para el Ejercicio de la Acción Coactiva por parte de la Contraloría General del Estado*. Recuperado el 02 de Octubre de 2016, de Silec Pro: [http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=PUBLICO-JURISDICCION\\_COACTIVA\\_DE\\_LA\\_CONTRALORIA\\_GENERAL&query=acuerdo%20de%20la%20contralor%C3%ADa%20general%20del%20estado%2014](http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=PUBLICO-JURISDICCION_COACTIVA_DE_LA_CONTRALORIA_GENERAL&query=acuerdo%20de%20la%20contralor%C3%ADa%20general%20del%20estado%2014)

Contraloría General del Estado. (10 de Mayo de 2016). *Reglamento de Administración y Control de los Bienes del Sector Público*. Recuperado el 2016 de Octubre de 02, de Silec Pro: [http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=PUBLICO-REGLAMENTO\\_ADMINISTRACION\\_Y\\_CONTROL\\_DE\\_BIENES\\_DEL\\_SECTOR\\_PUBLICO&query=Reglamento%20de%20Administraci%C3%B3n%20y%20Control%20de%20los%20Bienes%20del%20Sector](http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=PUBLICO-REGLAMENTO_ADMINISTRACION_Y_CONTROL_DE_BIENES_DEL_SECTOR_PUBLICO&query=Reglamento%20de%20Administraci%C3%B3n%20y%20Control%20de%20los%20Bienes%20del%20Sector)

Corporación de Estudios y Publicaciones. (2016). *Código de Procedimiento Civil*. Quito: Talleres de la Corporación de Estudios y Publicaciones.

Corporación de Estudios y Publicaciones. (2016). *Código Tributario*. Quito: Talleres de la Corporación de Estudios y Publicaciones.

Corral Guerrero, L. (2001). Extinción y Recaudación de la Deuda Impositiva. En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 511-544). Bogotá: Temis S.A.

Delgadillo, L. H. (2004). *Principios del Derecho Tributario*. México: Limusa.

- Diéguez Méndez, Y. (2016). *La Gaceta Jurídica*. Obtenido de La Axiología Jurídica: [http://www.la-razon.com/index.php?\\_url=/la\\_gaceta\\_juridica/axiologia-juridica\\_0\\_1813018794.html](http://www.la-razon.com/index.php?_url=/la_gaceta_juridica/axiologia-juridica_0_1813018794.html)
- Dirección de Aviación Civil. (12 de noviembre de 2014). *Reglamento de Jurisdicción Coactiva de la Dirección de Aviación Civil*. Quito: Registro Oficial 373.
- Empresa Nacional de Correos. (14 de enero de 2015). *Reglamento de Coactivas de la Empresa Nacional de Correos*. Quito: Registro Oficial 416.
- Empresa Pública TAME Línea Aérea del Ecuador "TAME EP". (10 de marzo de 2014). *Reglamento para el Ejercicio de la Jurisdicción Coactiva de la Empresa Pública TAME Línea Aérea del Ecuador "TAME EP"*. Quito: Registro Oficial 199.
- Flota Petrolera Ecuatoriana FLOPEC. (26 de marzo de 2015). *Reglamento para el Ejercicio de la Jurisdicción Coactiva de la Flota Petrolera Ecuatoriana FLOPEC*. Quito: Registro Oficial Suplemento 467.
- García Falconi, J. (1997). *Las Medidas Precautelares en Materia Civil*. Quito: Ediciones Rodin.
- Gardais Ondarza, G. (2002). El Control de Legalidad y la Eficiencia y Eficacia como Principios Jurídicos Fiscalizables. *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XXIII*, 323-341.
- Giuliani Fonrouge, C. (1997). *Derecho Financiero*. Buenos Aires : Ediciones Depalma.
- Impugnación por Glosas, Recurso de Casación No. 271-2010 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 01 de agosto de 2012).
- Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual . (12 de Enero de 2007). *Reglamento de Coactivas del IEPI*. Recuperado el 02 de Octubre de 2016, de Silec Pro: [http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=CIVIL-REGLAMENTO\\_DE\\_COACTIVAS\\_DEL\\_IEPI&query=Reglamento%20de%20Coactivas%20del%20iepi#I\\_DXDataRow3](http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=CIVIL-REGLAMENTO_DE_COACTIVAS_DEL_IEPI&query=Reglamento%20de%20Coactivas%20del%20iepi#I_DXDataRow3)
- Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social - ILPES. (2005). *Indicadores de desempeño en el sector público*. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

- IX Conferencia Internacional Americana. (1948). *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*. Obtenido de Organización de Estados Americanos: <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>
- Jaramillo Ordóñez, H. F. (2015). *La Ciencia y Técnica del Derecho Introducción al Derecho*. Loja, Ecuador: Fondo Editorial Jurídico.
- Junta de Gobierno de Chile. (31 de diciembre de 1974). Código Tributario. Santiago, Chile.
- López, J. M. (16 de julio de 2005). *Consultorio Fiscal*. Obtenido de [http://www.nuevoconsultoriodfiscal.com.mx/autores5090.html?id\\_autor=135](http://www.nuevoconsultoriodfiscal.com.mx/autores5090.html?id_autor=135)
- Meseguer Rico, J. M. (24 de octubre de 2011). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*. Obtenido de Mecanismos Eficaces de Recuperación de los Adeudos: Medidas Cautelares, Facilidades o Acuerdos de Pago y Remate de Bienes: [file:///C:/Users/USER/Desktop/ebook-Portugal\\_2011.pdf](file:///C:/Users/USER/Desktop/ebook-Portugal_2011.pdf)
- Ministerio de Ambiente. (17 de abril de 2012). *Reglamento para el Ejercicio de la Jurisdicción Coactiva del Ministerio de Ambiente*. Quito: Registro Oficial 684.
- Moreano Valdivia, C. (2014). *Portal de Revistas UPC*. Obtenido de Algunos Alcances sobre la Facultad Coactiva de la Administración Tributaria: <http://revistas.upc.edu.pe/index.php/economia/article/view/305/270>
- Muñoz-Najar Bustamante, M. (1997). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)*. Obtenido de [https://ciatorg-public.sharepoint.com/Biblioteca/AsambleasGenerales/1997/Espanol/argentina31\\_argentina\\_1997\\_tema\\_1.3\\_peru.pdf](https://ciatorg-public.sharepoint.com/Biblioteca/AsambleasGenerales/1997/Espanol/argentina31_argentina_1997_tema_1.3_peru.pdf)
- Ordoñez, J. D. (1995). El Procedimiento de Cobranza Cactiva como Manifestación de la Potestad de la Administración Pública de Ejecución Forzosa de sus Actos. *Themis Revista de Derecho*, 43-50.
- Presidencia de la República del Ecuador . (11 de Septiembre de 1974). *Ley Orgánica de la Función Judicial* . Quito: Registro Oficial 636.
- Presidencia de la República del Ecuador. (08 de junio de 2010 ). *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Regimen Tributario Interno*. Quito: Registro Oficial Suplemento 209.

- Presidente de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Estatuto Tributario. Bogotá, Colombia.
- Red Antiguos Alumnos Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública RAAM. (2013). *Agencia Tributaria Española*. Recuperado el 18 de abril de 2016, de Foro Fiscal Iberoamericano: [https://issuu.com/redesdeexpertos\\_ceddet/docs/boletin\\_foro\\_fiscal\\_n\\_\\_16](https://issuu.com/redesdeexpertos_ceddet/docs/boletin_foro_fiscal_n__16)
- Ribadeneira Vásquez, D. (21 de octubre de 2005). *VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*. Obtenido de La Interpretación de la Administración Tributaria: Actos y Resoluciones, y Razonamiento Jurídico: [https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=4ikQ5Iy00-IC&oi=fnd&pg=PA185&dq=actos+tributarios+firμες+y+ejecutoriados+&ots=n\\_98xYjwJt&sig=LebmoKNLPHItP7kkAia7cnUfxpc#v=onepage&q=actos%20tributarios%20firμες%20y%20ejecutoriados&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=4ikQ5Iy00-IC&oi=fnd&pg=PA185&dq=actos+tributarios+firμες+y+ejecutoriados+&ots=n_98xYjwJt&sig=LebmoKNLPHItP7kkAia7cnUfxpc#v=onepage&q=actos%20tributarios%20firμες%20y%20ejecutoriados&f=false)
- Rojas Chaves, M. I. (11 de julio de 2008). *Procuraduría General de la República de Costa Rica*. Obtenido de Sistema Costarricense de Información Jurídica: [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro\\_ficha.aspx?param1=PRD&param6=1&nDictamen=15280&strTipM=T](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD&param6=1&nDictamen=15280&strTipM=T)
- Rueda López, N. (2011). La eficiencia y su importancia en el sector público. *eXtoikos*(1), 38-47.
- Sánchez Galiana, J. A. (marzo de 2015). *Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*. Recuperado el 06 de noviembre de 2016, de Los Principios Constitucionales del Gasto Público y la Estabilidad Presupuestaria: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cronica\\_presupuestaria/03\\_06SANCHEZ.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cronica_presupuestaria/03_06SANCHEZ.pdf)
- Sánchez Pichardo, A. (2005). *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*. México: Porrúa.
- Sánchez Zuraty, M. (2007). *Jurisdicción Coactiva Teoría - Práctica - Jurisprudencia*. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador.
- Sayagués Laso, E. (1957). *Derecho Administrativo*. Montevideo: Centro de Estudiantes de Derecho.

- Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo – Senplades. (2013). *Plan Nacional de Desarrollo / Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017*. Quito: Senplades.
- Secretaría Nacional del Agua SENAGUA. (23 de mayo de 2013). *Reglamento de la Jurisdicción Coactiva de la Secretaría Nacional del Agua SENAGUA*. Quito: Registro Oficial 960.
- Servicio de Rentas Internas . (2008). *Guía de Procedimientos: Determinación Tributaria para Controles Intensivos*. Quito.
- Servicio de Rentas Internas . (2014). *Estudio de Costos Administrativos Incurridos por la Gestión de Cobro* . Quito.
- Servicio de Rentas Internas. (08 de mayo de 2015). *Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000413 Normas para la Aplicación de la Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos*. Quito: Registro Oficial Suplemento 496.
- Servicio de Rentas Internas. (09 de octubre de 2014 ). *Resolución No. NAC-DGERCGC14-00806 Normas de Declaración y Pago de Obligaciones Tributarias por Internet*. Quito: Registro Oficial Suplemento 351.
- Servicio de Rentas Internas. (2012). *Plan Estratégico 2012-2015*. Quito: Servicio de Rentas Internas.
- Servicio de Rentas Internas. (diciembre de 2014). Programación Anual de la Planificación (PAP) 2015. En S. d. Internas, *Programación Anual de la Planificación (PAP) 2015* (págs. 139-161). Quito. Obtenido de Programa Institucional de Cobro 2015.
- Sosa, J. F. (07 de junio de 2011). *Asociación de Contadores Generales de la República de Argentina*. Recuperado el 05 de noviembre de 2016, de Los Principios de Economicidad, Eficiencia y Eficacia, en las Contrataciones del Estado: [http://www.acgra.org/congresos/san\\_juan/los%20princ%20de%20econ%20efic%20efic%20en%20las%20contrat%20del%20estado.pdf](http://www.acgra.org/congresos/san_juan/los%20princ%20de%20econ%20efic%20efic%20en%20las%20contrat%20del%20estado.pdf)
- Subsecretaría de Presupuesto. (Noviembre de 2014). *Justificativo Proforma Presupuesto General del Estado 2015*. Obtenido de Ministerio de Finanzas Ecuador: <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/plugins/download-monitor/download.php?id=2009>

- Superintendencia de Bancos y Seguros del Ecuador. (26 de mayo de 2009). *Reglamento para el ejercicio de la Jurisdicción Coactiva en la Superintendencia de Bancos y Seguros* . Quito: Registro Oficial 598.
- Superintendencia de Compañías. (16 de octubre de 2009). *Reglamento de Jurisdicción Coactiva de la Superintendencia de Compañías*. Quito: Registro Oficial 48.
- Troya Cevallos, J. A. (1978). *Elementos del Derecho Procesal Civil Tomo I*. Quito: Ediciones de la Universidad Católica.
- Troya Jaramillo, J. V. (1990). *Derecho Internacional Tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional .
- Troya Jaramillo, J. V. (24 de septiembre de 2009). Obtenido de El Derecho Formal o Administrativo Tributario: <http://studylib.es/doc/686764/el-derecho-formal-o-administrativo-tributario>
- Villegas, H. (1999). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

## GLOSARIO

**Acto Administrativo.-** Declaración voluntaria, formal y unilateral del Estado a través de las instituciones y autoridades que ejercen la función pública, que genera efectos individuales de forma directa y de manera inmediata; y, que se presume legítimo y debe cumplirse desde que se dicte.

**Base Imponible.-** Valor sobre el cual se calcula el monto de impuesto a cancelar al Estado por parte del sujeto pasivo, luego de multiplicarlo por el gravamen correspondiente a cada impuesto, conforme lo determina la norma legal respectiva.

**Caducidad.-** Preclusión del plazo establecido por la ley dentro del cual, la Administración Tributaria debe ejecutar la facultad determinadora de la obligación tributaria a través de las verificaciones y reliquidaciones que creyere convenientes, para establecer la cuantía justa que debe cancelar el sujeto pasivo. El efecto que produce es la imposibilidad de ejercer esta facultad y la extinción del derecho de iniciar la determinación, la misma que al operar de oficio no debe ser alegada por el afectado ni requiere que medie pronunciamiento de autoridad alguna.

**Compensación.-** Modo mediante el cual, la Administración Tributaria extingue total o parcialmente, de oficio o a petición de parte las obligaciones tributarias administradas por este ente recaudador, con los valores a favor del sujeto pasivo por devolución de pagos en exceso o indebidos, reconocidos por la autoridad administrativa o jurisdiccional competente o por devolución de créditos no tributarios reconocidos en acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada.

**Contravenciones.-** Infracciones de carácter tributario que se producen por la sola transgresión a la norma adjetiva o por el incumplimiento de deberes formales, constantes en el Código Tributario y otras leyes de la misma materia, por parte de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o servidores públicos.

**Cuantía del Tributo.-** Valor o porcentaje por el cual se multiplica el monto obtenido por concepto de base imponible, con el fin de establecer el valor a cancelar por impuesto.

**Deberes Formales.-** Conjunto de obligaciones que tiene que cumplir el contribuyente, su responsable y terceros dentro de la relación jurídico tributaria que mantienen con el sujeto activo; cuya inobservancia es sancionada.

**Debido Proceso.-** Conjunto de garantías básicas de carácter constitucional, que deben ser aplicadas en todo proceso en el que se establezcan derechos y obligaciones de cualquier orden dentro del ámbito judicial como administrativo, con el fin de garantizar el respeto de los derechos de las partes dentro de esta tramitación, para obtener un resultado justo, equitativo e imparcial.

**Dimisión de Bienes.-** Es la entrega voluntaria que el deudor tributario hace de sus bienes, derechos y acciones, al ente recaudador, dentro de los tres días hábiles siguientes a la citación con el auto de pago; con el fin de que, con el valor obtenido del remate o subasta de los mismos se cancele las obligaciones firmes ejecutadas en el coactivo. La dimisión no transfiere el dominio de los bienes del deudor al acreedor, sino sólo la potestad de disponer de ellos y de sus frutos hasta que se produzca su adjudicación o se cancele el valor adeudado y deban ser devueltos a su propietario.

**Excepciones.-** Acción contemplada en el procedimiento contencioso-tributario que la deduce el contribuyente o su responsable en ejercicio de su derecho de defensa, frente al proceso coactivo iniciado por la Administración Tributaria; la misma que debe ser presentada dentro de los 60 días hábiles siguientes a la citación con el auto de pago, ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario; y, que tiene como objeto, analizar cuestiones formales del cobro y no de fondo como lo es, la obligación ejecutada.

**Facilidades para el Pago.-** Fraccionamiento del pago de la obligación firme que realiza la Administración Tributaria mediante resolución, por petición motivada del contribuyente o su responsable, por tributos directos como el Impuesto a la Renta y sus

variantes, Anticipo de Impuesto a la Renta, Impuesto a las Tierras Rurales, entre otros, otorgándoles un plazo máximo de hasta veinticuatro meses; y, en casos especiales, hasta de cuatro años para que se realice su cancelación. Se exceptúa de este fraccionamiento los tributos percibidos y retenidos y las obligaciones tributarias aduaneras.

**Faltas Reglamentarias.-** Infracciones de carácter tributario en las cuales incurren los sujetos pasivos, terceros y servidores públicos cuando se ha verificado la transgresión de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general.

**Hecho Generador.-** Se entiende por hecho generador el hecho cuya ejecución en la realidad, genera la obligación de cancelar un tributo por parte del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

**Imputación al Pago.-** Orden en el cual la Administración extingue la obligación tributaria, cuando se han realizado pago parciales y el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda también intereses y multas. Este orden es el siguiente: primero los intereses; luego al tributo; y, por último las multas.

**Jueces de Coactivas.-** Servidores administrativos que tienen la calidad de Jueces Especiales, encargados de dirigir la ejecución de la jurisdicción o acción coactiva dentro de las Instituciones del Sector Público o Empresas Públicas, para el cobro de acreencias a favor del Estado.

**Notas de Crédito.-** Títulos valor que la Administración Tributaria entrega a los contribuyentes cuando ha reconocido a su favor un crédito, con los cuales se pueden cancelar montos por concepto de impuesto o negociarlas a través de casas de valores.

**Obligaciones de Bagatela.-** Créditos tributarios a favor del Estado cuya cuantía es ínfima y resulta onerosa la ejecución de su cobro.

**Obligación Tributaria.-** Relación determinada por ley, que se entabla entre el Estado como acreedor y el sujeto pasivo como deudor y que tiene como objeto cumplir con la prestación tributaria en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, una vez que se produzca el hecho generador.

**Orden de Cobro.-** Documento administrativo de carácter tributario que contienen una obligación de dar, del cual se puede ejecutar su cobro, sin necesidad de la emisión de título de crédito alguno, pues la ley les ha otorgado la calidad de títulos ejecutivos.

**Postores.-** Personas interesadas en participar en la venta de bienes muebles o inmuebles, efectuada mediante subasta o remate por parte de la Administración Tributaria; quienes participan en dichas diligencias mediante la presentación de su oferta conforme a lo establecido en el Código Tributario; y, de los cuales se seleccionará el adjudicatario de estos bienes.

**Prescripción.-** Modo de extinguir la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, por el transcurso del tiempo establecido en el Código Tributario, sin que la Administración haya citado con el auto de pago al contribuyente o su responsable. Debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella y el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.

**Tribunal Distrital de lo Contencioso-Tributario.-** Órgano de única o última instancia judicial que ejerce la jurisdicción contencioso tributaria, con el fin de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.

## SIGLAS

- AFIP:** Administración Federal de Ingresos Públicos
- AT o AATT:** Administración Tributaria
- BID:** Banco Interamericano de Desarrollo
- CAPTAC-DR:** Centro de Asistencia Técnica para Centroamérica, República Dominicana y Panamá del Fondo Monetario Internacional
- CAT:** Centro de Atención Telefónica
- CEPAL:** Comisión Económica para América Latina y el Caribe
- CEP'S:** Comprobante Electrónico de Pago
- CIAT:** Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
- COOTAD:** Código Orgánico de Organización Territorial
- COGEP:** Código Orgánico General de Procesos
- DEI:** Dirección Ejecutiva de Ingresos
- DIAN:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia
- DIMM:** Declaración de Información en Medio Magnético
- DGI:** Dirección General de Ingresos (Panamá)
- DGI:** Dirección General de Ingresos (Nicaragua)
- DGI:** Dirección General Impositiva (Uruguay)
- DGII:** Dirección General de Impuestos Internos (El Salvador)
- DGII:** Dirección General de Impuestos Internos (República Dominicana)
- DGT:** Dirección General de Tributación
- FLOPEC:** Flota Petrolera Ecuatoriana
- GIZ:** Agencia Alemana de Cooperación Internacional
- GPR:** Gobierno por Resultados
- IEPI:** Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual
- IFI'S:** Instituciones del Sistema Financiero Ecuatoriano
- ILPES:** Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social
- PAP:** Programación Anual de la Planificación
- RAAM:** Red de antiguos alumnos de la Maestría en Administración Tributaria
- RFB:** Secretaria da Receita Federal do Brasil
- R.O.:** Registro Oficial

**SAT:** Servicio de Administración Tributaria (México)

**SAT:** Superintendencia de Administración Tributaria (Guatemala)

**SET:** Sistema de Gestión Tributaria

**SENAGUA:** Secretaría Nacional del Agua

**SII:** Servicio de Impuestos Internos

**SIN:** Servicio de Impuestos Nacionales

**SRI:** Servicio de Rentas Internas

**SUNAT:** Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

**TAME EP:** Empresa Pública TAME Línea Aérea del Ecuador

**UIT:** Unidad Impositiva Tributaria

**UT:** Unidades Tributarias

**UVT:** Unidad de Valor Tributario

## **ANEXOS**

