

Las Garantías y Medidas Cautelares de la Administración en la Recaudación de los Tributos

Rodrigo Garcés Moreano, Ecuador

Introducción

El ordenamiento jurídico que rige dentro de un “Estado de Derecho”, tradicionalmente ha tutelado, protegiéndoles, los intereses del Estado frente a eventuales abusos de los particulares; esa tutela jurídica plasmada en normas legales y reglamentarias, cuida que los créditos del Estado, como acreedor en sus relaciones con los particulares, tengan cumplida realización, ingresando a sus arcas los valores que le corresponden.

Si bien es verdad que los tributos son la fuente que permite al Estado satisfacer sus necesidades y atender los servicios públicos básicos y que su imposición sólo puede darse mediante el establecimiento de norma legal expresa, principio de reserva de Ley, no es menos cierto que es la Ley la que tiene que establecer, con claridad suficiente, los mecanismos idóneos para que la recaudación de los tributos alcance un máximo grado de cumplimiento, evitando de esta manera que, por acción u omisión, los fondos provenientes de tributos no se encuentren disponibles oportunamente.

Hasta cuando la legislación tributaria no adquirió su definición propia y mientras no se habían plasmado en normas jurídicas positivas las reglas relacionadas con el establecimiento de tributos, la forma de determinación o cuantificación de la deuda tributaria, los procedimientos para su cálculo y reclamos y los referidos a la recaudación de tributos, fue la legislación general en materia civil y comercial la que se encargó de tutelar los intereses del Estado como acreedor de tributos.

Situación del Ecuador

Es así que, en el Ecuador, mientras no existió el originario Código Fiscal, puesto en vigencia mediante Decreto - Ley No. 20 de 24 de junio de 1963, publicado en el Registro Oficial No. 490 de 25 de iguales mes y año, y el vigente Código Tributario que se contiene en el Decreto - Ley No.1016-A de 6 de Diciembre de 1975, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No.958 de 23 de diciembre de 1975, que legislan específicamente en materia de recaudación de tributos y establecen las garantías y privilegios de los créditos del Estado en cuanto acreedor de tributos, como ya se verá más adelante; fué la legislación civil, ésto es, normas legales contenidas en el Código Civil, las que regularon esta materia, y fue la Sección 35 del Título II del Libro II, Artículos que iban del 1089 al 1094, ambos inclusive, del Código de Procedimiento Civil, la que se encargó de regular por vía civil y ante jueces civiles, lo inherente a la protección de los créditos del Estado provenientes de tributos.

El vigente Código Tributario Ecuatoriano, sin el menor género de duda, es uno de los pocos instrumentos jurídicos que regulan en forma exhaustiva la materia relacionada con la garantía que la Ley ofrece a los créditos del Estado y al establecimiento de medidas cautelares que aseguran la percepción cabal y oportuna de los tributos legalmente establecidos y formalmente cuantificados.

El Artículo 52 de la vigente Constitución Política del Estado Ecuatoriano, que reproduce el Artículo 6 del Código Tributario, señala que los tributos (sus recursos), sirven para financiar el Presupuesto del Estado, sin dejar de reconocer que las Leyes tributarias deben cumplir paralelamente con una función socio-económica fundamental: orientar la inversión y la reinversión, fomentar el ahorro, etc., las normas jurídicas constantes en las leyes tributarias y las disposiciones tanto reglamentarias como administrativas, partiendo del precepto constitucional mencionado, regulan con bastante amplitud y claridad lo inherente a la recaudación de los tributos y las garantías de que se rodea el crédito estatal en materia tributaria.

Descripción de Medidas Legales Dirigidas a Asegurar el Cobro de las Deudas Tributarias

Privilegio y Prelación

El Artículo 56 del Código Tributario Ecuatoriano dispone lo siguiente:

“Los créditos tributarios y sus intereses gozan del privilegio general sobre todos los bienes del deudor y tendrán prelación sobre cualesquiera otros, a excepción de los siguientes:

1. Las pensiones alimenticias debidas por Ley;
2. Lo que se debe al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades, bonificaciones, fondos de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares de conformidad con la Ley; y
3. Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario”.

Prelación de Acreedores

Teniendo en consideración que, de acuerdo con la Ley de División Política y para efectos administrativos el Ecuador está subdividido en Provincias y Cantones y que, según el ordenamiento jurídico vigente tienen la calidad de “sujeto activo” del tributo (Artículo 22 del Código Tributario) los entes acreedores de tributos, se tiene que en un determinado momento puedan concurrir diferentes clases de acreedores tributarios en demanda de satisfacción de sus respectivos créditos; es por eso que mediante el Artículo 57 del Código Tributario se garantiza el privilegio que el Estado, en cuanto entidad jurídica de superior jerarquía, tiene frente a los demás entes acreedores de tributos. Dice esa norma:

“Cuando distintos sujetos activos - de tributos - sean acreedores de un mismo sujeto pasivo por diferentes tributos, el orden de prelación entre ellos será: Fisco, Consejos Provinciales, Municipalidades y Organismos Autónomos”.

Es necesario aclarar que la expresión “fisco” es utilizada como sinónimo de Estado acreedor, que es expresión aceptada corrientemente por el gran público que entiende o comprende al Fisco como Estado acreedor.

La Acción Coactiva: Privilegio Extraordinario

Como ya se apuntó antes, la legislación Ecuatoriana tradicionalmente ha rodeado de todas las garantías legales al crédito del Estado (naturalmente que se incluyan dentro de esta concepción los intereses de los demás entes jurídicos tales como: Consejos Provinciales, Municipalidades y entes autónomos) a fin de que sus legítimos intereses no se vean burlados.

Se da por descontado que para poder hablar con precisión de un “crédito del Estado” o de una “deuda Tributaria”, la legislación ha previsto la existencia de normas jurídicas que señalen, como lo expresa el Artículo 4 del Código Tributario Ecuatoriano, lo inherente al “objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerlo, las exenciones o deducciones y los reclamos y recursos que se conceden conforme a este Código”.

Por consiguiente, para efectos de esta exposición, se da por descontado que, con arreglo al Código Tributario y a las pertinentes normas de la respectiva Ley Tributaria Singular, luego de cumplidos todos los requisitos de fondo y forma indispensables para la validez de una actuación jurídica administrativa o del contribuyente; esto es, establecida la obligación y cuantificada la deuda contenida en actos firmes o ejecutoriados, (Arts. 83 y 84 del Código Tributario), el sujeto pasivo está en la ineludible obligación de pagarla.

Cualquiera que sea la razón por la que un crédito tributario no es satisfecho dentro de los plazos y en la forma y medida que la Ley y los reglamentos señalan, el legislador ha consagrado normas jurídicas compulsivas que permiten al Estado, en cuanto acreedor de tributos, usar de un mecanismo legal de enorme importancia que es la mejor herramienta para recaudar lo que legalmente le corresponde.

Tal mecanismo es el conocido con el nombre de “acción coactiva”, o sea la exigencia del pago por la compulsión. A este respecto hay que señalar que el Código Tributario Ecuatoriano regula ampliamente todo lo referido al procedimiento de ejecución coactiva mediante su Sección Segunda del Capítulo V del Título II del Libro Segundo, Artículos que van del 158 al 217, ambos inclusive, del citado Código. Aparte de esas normas existen otras complementarias, como ya se verá más adelante.

Acción Coactiva

El Artículo 158 del Código Tributario Ecuatoriano da el concepto y el alcance de esta importantísima institución jurídica que es a no dudarlo, la máxima expresión de seguridad del crédito tributario y garantía de su pago. Dice:

“Para el cobro de los créditos tributarios comprendiéndose en ellos: intereses, multas y otros recargos accesorios como costas de ejecución, las Administraciones Tributarias Central y Seccional, conforme los Artículos 63 y 64, y cuando la Ley lo establezca expresamente, la Administración Tributaria de excepción, según el Artículo 65, gozarán de la acción

coactiva que se fundamentará en el título de crédito emitido legalmente conforme a los artículos 150 y 151 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas de obligación tributaria, cuando la Ley especial no exija la emisión de títulos de crédito, en cuyo caso servirán como tales títulos aquellas liquidaciones o determinaciones. Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la Ley”.

Competencia

Según el Artículo 159 del Código Tributario, solamente las autoridades que la ley señala pueden ejercer la acción coactiva; dice la norma:

“La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las Administraciones Tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código, y supletoriamente a las del Código de Procedimiento Civil. Las máximas autoridades Tributarias podrán señalar recaudadores especiales y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que se estime necesario”.

Como se puede apreciar, la ley ha dotado al acreedor tributario de procedimientos excepcionales y excepcionalmente idóneos para asegurarse la oportuna y cabal satisfacción de las deudas tributarias; la garantía del crédito del Estado no puede estar mejor regulada que a través de normas de la naturaleza de la contenida en el Artículo 159 del Código Tributario, habida cuenta de que, según la ley, ningún otro acreedor goza de semejante privilegio.

Emisión de Títulos de Crédito

Cuantificada una deuda tributaria; ésto es, cuando se halle determinada, líquida, y sea de plazo vencido, se emite por la Administración el documento que ha de servir luego de base para iniciar la acción coactiva; dice al respecto el Artículo 150 del Código Tributario.

“Los títulos de crédito u órdenes de cobro se emitirán por la Autoridad competente de la respectiva Administración, sea cuando la obligación tributaria sea determinada y líquida, sea a base de registros, catastros o hechos preestablecidos legalmente, sea 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 firmes o ejecutoriadas, de sentencias

del Tribunal Fiscal, cuando modifiquen la base de liquidación o dispongan que se practique nueva liquidación. Por multas y sanciones se emitirán los títulos de crédito cuando las resoluciones o sentencias que las impongan se encuentren ejecutoriadas. Mientras se hallare pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo no podrá emitirse título de crédito”.

Como puede advertirse, la ley ha entregado a la Administración otra herramienta valiosa para conseguir el pago oportuno de las deudas tributarias; ningún acreedor que no sea el Estado y otros entes jurídicos menores gozan de semejantes privilegios; ellos establecen la existencia del hecho imponible mediante la realización de actos reglados; ellos miden y cuantifican la obligación tributaria; ellos resuelven - como juez y parte - los reclamos y recursos que plantean los contribuyentes a nivel administrativo; ellos emiten los títulos de crédito u órdenes de cobro por deudas u obligaciones tributarias; ellos dictan auto de pago para iniciar el procedimiento de ejecución; ellos manejan lo inherente a ese procedimiento, ellos cobran lo adeudado y valores adicionales por una actuación puramente administrativa.

¿Qué otra garantía puede haber para precautelar los intereses del acreedor tributario?. Sinceramente creo que no existe ninguna otra posibilidad, tanto más que si por definición legal y doctrinaria la obligación tributaria y su deuda es de naturaleza legal y real, que nace y se perfecciona según los términos de la ley que también señala la forma de pago. No hay pues, a mi juicio, otra solución jurídica mejor que la consagrada en el Código Tributario.

Procedimiento de Ejecución

Por las limitaciones propias impuestas por la naturaleza de este trabajo, es imposible hacer una descripción completa del procedimiento de ejecución de créditos tributarios; por esas razones me limito a señalar a grandes rasgos, los principales pasos del procedimiento coactivo de ejecución, tal como se ha legislado en el Ecuador. En todo caso, para facilitar un mejor entendimiento es recomendable hechar un vistazo al texto legal a cuyo efecto estoy acompañando un ejemplar del Código Tributario que permitirá tomar conocimiento de las disposiciones a las que luego hago referencia.

Pasos Fundamentales

Partiendo de la existencia de la Ley Especial Tributaria que en cada caso señala el hecho generador y dando por sentado que se han cumplido fiel y oportunamente los procedimientos que conducen al establecimiento de la deuda

tributario y su obligación de satisfacerla, es necesario, con arreglo al ordenamiento contenido en el Código Tributario Ecuatoriano, seguir los siguientes pasos:

1. Determinación de la obligación tributaria por cualquiera de las formas señaladas en los artículos que van del 87 al 95, ambos inclusive, del Código Tributario; y con arreglo a estas normas, por las complementarias contenidas en las leyes tributarias especiales y sus respectivos reglamentos de aplicación.
2. Cumplimiento por los sujetos pasivos de todos los deberes y obligaciones de naturaleza tributaria señalados en los artículos que van del 96 al 98 del Código Tributario y las normas complementarias de las leyes tributarias especiales.
3. Resolución de la Autoridad Administrativa competente respecto de los reclamos y recursos planteados por los sujetos pasivos en relación a la obligación tributaria en sí y a su cuantía, según la normativa contenida en los artículos que van del 99 al 144 del Código Tributario inherentes al cumplimiento fiel por parte de la Administración de los deberes y obligaciones que la Ley y los Reglamentos señalan; expedir actos debidamente motivados, con todos los requisitos de fondo y forma que garanticen su validez y eficacia; su notificación correcta y efectiva, la expedición de resoluciones en cuya tramitación se hayan cumplido con todas las formalidades propias de una controversia, en especial con acceso del sujeto pasivo a tales actuaciones y garantizándole y no obstaculizándole su legítimo derecho de defensa incluso en la instancia contencioso - tributaria.
4. Emisión legal del Título de Crédito u orden de cobro luego de verificar que se cumple estrictamente lo dispuesto en los artículos 150 y 151 del Código Tributario; luego, la notificación legal con dichos instrumentos.
5. Un Título de Crédito por tributos, según así se expresa en el Artículo 161 del Código Tributario, una liquidación o determinación tributaria ejecutoriadas legalmente no requieren la emisión de otro instrumento pues lleva implícita la orden de cobro para el ejercicio de la acción coactiva; por tanto el funcionario ejecutor, en base a esos instrumentos, conforme al Artículo 162 ibidem, dicta “auto de pago”; esto es, una providencia en la cual ordena que el deudor o sus garantes, o ambos, paguen la deuda en la forma señalada en la Ley o dimitan bienes.
6. Citado legalmente el deudor con el auto de pago, debe decidirse por una de estas opciones: a) Pagar lo adeudado si es que se considera que es lo correcto; b) Solicitar facilidades para pagar si, siendo el caso de que la obligación

adeudada es correcta, no tuviere los medios suficientes para cubrir de contado la suma adeudada; c) Oponer excepciones ante el Tribunal Fiscal de la República si es que considera, conforme a la Ley (Artículo 213 del Código Tributario) que lo hecho no responde a los requerimientos de la Ley.

Medidas Precautelatorias

Si el deudor no abonara lo adeudado ni opusiera excepciones, la Administración Tributaria a través del funcionario ejecutor dicta algunas providencias importantes para garantizar el pago de la deuda; en efecto:

- a) Según el Artículo 165 del Código Tributario,

“Siempre que hubiere peligro de que el deudor se ausente, o de que enajene u oculte sus bienes, el ejecutor podrá ordenar en el mismo auto de pago, o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes”.

Estas mismas medidas pueden también practicarse por el Tribunal Fiscal de la República y dentro del juicio de excepciones iniciado, según así lo dispone el Artículo 262 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal, como así lo establece el Artículo 263 ibidem, garantiza aún más el crédito del acreedor tributario mediante:

- b) Afianzamiento del interés del acreedor tributario.

Cuyo objetivo es, según el Artículo citado:

“Para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso - tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas, por uno cualquiera de los siguientes modos:

1. Depositando en el Banco Central o en sus sucursales, o en el Banco Nacional de Fomento, sus sucursales o agencias, en cuenta especial, a la orden del Tribunal Fiscal, en dinero efectivo o en acciones de compañías nacionales, bonos y más efectos fiduciarios emitidos en el país, previa certificación de su cotización en la Bolsa de Valores.

2. Mediante fianza bancaria otorgada por cualquiera de los Bancos Nacionales, o sus Agencias, o de los Bancos extranjeros domiciliados o con sucursales en el país.
3. Constituyendo a favor del ente acreedor de los tributos hipoteca o prenda agrícola, industrial o especial de comercio, con las formalidades que en cada caso exija la ley o los reglamentos.
4. Mediante fianzas personales de terceros cuando la cuantía de la obligación principal no exceda de cien mil sucres. En estos casos, no se aceptará constituir por cada fiador una garantía superior a veinte mil sucres.
5. Mediante póliza de fidelidad constituida por cualquier compañía aseguradora nacional; y
6. En cualquier forma a satisfacción de la Sala del Tribunal que conozca del caso”.

Los Artículos 264, 265, 266, 267, 268 y 269 del Código Tributario regulan las condiciones especiales de las fianzas y garantías que deben brindarse para garantizar el pago del crédito del acreedor tributario así como de fijar la responsabilidad del recaudador.

Otras Medidas

Si el caso fuera de aquellos en que el sujeto pasivo no paga voluntariamente el importe de su deuda tributaria legalmente establecida, el funcionario ejecutor, dentro del respectivo procedimiento de ejecución está facultado para dictar medidas eficaces que aseguren el pago de la deuda, tales como:

- a) Embargo de Bienes: El Artículo 167 del Código Tributario señala cuáles son los bienes de propiedad del deudor o sus garantes que pueden ser materia de embargo; la norma fija una prelación de esos bienes 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”.

El Artículo 168 del Código Tributario hace referencia a los bienes del deudor que no pueden ser objeto de embargo; tales son:

1. Los muebles de uso indispensable del deudor y de su familia, excepto los que se reputen suntuarios a juicio del ejecutor;
2. Los libros, máquinas, equipos, instrumentos, útiles y más bienes muebles indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio del deudor, sin limitación; y,
3. Las máquinas, enseres y semovientes propios de las actividades comerciales, industriales o agrícolas, cuando el embargo parcial traiga como consecuencia la paralización de la actividad o negocio.

El embargo de bienes debe ajustarse al procedimiento legal que está señalado en los artículos que van desde el 169 al 175, ambos inclusive, del Código Tributario. Así mismo es necesario que dentro del procedimiento de ejecución coactiva se observen por el funcionario ejecutor las normas sobre tercerías reguladas por los artículos 176 al 180 ibidem.

- b) Remate de bienes. El Código Tributario Ecuatoriano en los artículos que van del 181 al 212, ambos inclusive, regula lo relativo al remate de los bienes del deudor tributario y la forma de adjudicación de los mismos.

De entre la normativa legal citada vale la pena hacer hincapié en el Artículo 209 del Código Tributario referido al:

Derecho preferente de los acreedores. cuyo texto es:

“Los acreedores tributarios tendrán derecho preferente para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate o subasta, en el primero o segundo señalamiento, a falta de postura admisible, por la base legal señalada, o en caso contrario por el valor de la mejor postura”.

Esta norma se complementa con el Artículo 212 ibidem que establece la forma en la que ha de imputarse el producto del remate, indicando que en primer lugar ha de atribuirse al crédito tributario del acreedor ejecutante: obligación tributaria, intereses, multas y luego costas.

Otras Garantías del Crédito Tributario.

El Código Tributario Ecuatoriano contiene algunas disposiciones que, complementariamente a las que he dejado señaladas, contribuyen a garantizar en forma efectiva el pago de las obligaciones tributarias ya que se ha previsto inclusive que el deudor esté obligado a abonar al acreedor tributario las indemnizaciones de rigor que trae como consecuencia la morosidad en el pago oportuno de obligaciones tributarias como son las que derivan del daño emergente y del lucro cesante que, siendo propias de toda obligación civil insoluta, calzan perfectamente en el ordenamiento tributario.

Intereses

El Artículo 20 del Código Tributario, reformado por el Artículo 38 de la Ley de Emergencia Económica No.006 dictada por el Plenario de las Comisiones Legislativas del Congreso Nacional el 22 de Diciembre de 1988, promulgada por el Presidente de la República el 28 de los mismos mes y año, publicada en el Registro Oficial No.97 del 29 de Diciembre de 1988, cuyo texto es:

“Interés a cargo del sujeto pasivo. La obligación tributaria que no fuere satisfecha en el tiempo que establece la ley o reglamento, causará en favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de Resolución Administrativa alguna, un interés anual cuya tasa será fijada por la Junta Monetaria periódicamente, y que en ningún caso podrá ser inferior a las vigentes para operaciones activas de crédito sujetas a tasas de libre contratación que se observen en el mercado financiero. Este interés se causará desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción y se calculará de acuerdo con la tasa de interés más alta vigente durante el período de mora, por cada mes o fracción de mes de retraso, sin lugar a liquidaciones diarias”.

Como se puede apreciar, el texto reformativo del Artículo 20 del Código Tributario contiene una modificación importante en relación al texto original ya que, con un poco más de precisión en su texto, amplía el concepto originalmente consignado en el sentido de que la cuantía o tasa de interés que generan los créditos tributarios en mora es la señalada por el organismo que en materia monetaria tiene competencia para fijar topes máximos y mínimos de interés.

El endurecimiento de la norma tiene su fundamento en la necesidad de evitar que el deudor tributario pueda usar, acaso dolosamente, de valores que en estricto derecho son del Estado y que se los empleaba en beneficio propio.

Esta medida tiende a garantizar, si no el inmediato pago del importe adeudado, cuando menos la justa compensación por la mora; es a no dudarlo, una medida compulsoria, aparentemente cautelar que tutela al Estado.

Multas

Cuando la falta de oportuno pago de las obligaciones tributarias en su totalidad o en una parte comporta el cometimiento de una infracción de naturaleza tributaria; previo al sometimiento de las normas legales expresas contenidas en el -Libro Cuarto del Código Tributario Ecuatoriano, que regula la materia del "Ílícito Tributario" y a las normas legales contenidas en leyes tributarias especiales, en todo aquello que no está en pugna con principios constitucionales y jurídicos que consagran garantías y derechos inalienables de toda persona, como los que consagra el Artículo 19 de la Constitución Política Ecuatoriana, en especial los siguientes:

- a) "Ninguna persona podrá sufrir prisión por deudas, costas, honorarios, impuestos..." (Literal b) No.17, Artículo 19).
- b) "Nadie será reprimido por acto u omisión que en el momento de cometerse no estuviere tipificado ni reprimido como infracción penal, ni podrá aplicarse una pena no prevista en la Ley". (Literal c) No.17, Artículo 19).
- c) "Ninguna persona puede ser distraída del juez competente, ni juzgado por Tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto, cualquiera que fuese su denominación (Literal d) No.17, Artículo 19).
- d) "Nadie podrá ser penado sin juicio previo ni privado del derecho de defensa... toda persona enjuiciada por una infracción penal tendrá derecho a contar con un defensor, así como a obtener que se compela a comparecer a los testigos de descargo", (Literal e) No.17, Artículo 19).

Si las normas legales y reglamentarias de naturaleza penal en materia tributaria, violaran o desconocieran las garantías constitucionales mencionadas, no pueden aplicarse ya que su sanción como normas ineficaces viene dada por la propia Constitución Política cuyo artículo 137 dice:

“La Constitución es la ley suprema del Estado. Las normas secundarias y las demás de menor jerarquía deben mantener conformidad con los preceptos constitucionales. No tienen valor alguno las leyes, decretos, ordenanzas, disposiciones y tratados, o acuerdos internacionales que, de cualquier modo estuvieren en contradicción con la Constitución o alteren sus prescripciones”.

Por tanto, el crédito tributario del Estado y de otros entes menores, se hallan garantizados compulsivamente, adicionalmente al pago de la obligación principal y sus intereses, al abono de una multa, casi siempre fuerte, siempre y cuando el ilícito de que se le acuse estuviere debidamente tipificado en la Ley; siempre que para el juzgamiento del infractor y la imposición de la pena no se hayan vulnerado las garantías constitucionales que precautelan la seguridad jurídica y el debido proceso.

Aquello que se haga en contravención de la Constitución y que viole las garantías fundamentales de la persona, carece de valor y más bien redundaría en perjuicio del Estado que se ve forzado a devolver lo indebidamente cobrado.

Otros Recargos

Cuando el crédito tributario no es cancelado en la oportunidad señalada por las leyes tributarias especiales y sus respectivos reglamentos de aplicación y, para lograr su efectivización se pone en marcha el procedimiento de ejecución coactiva, el deudor está también obligado a satisfacer las costas procesales. Esto constituye una carga adicional que si bien en su importe no beneficia totalmente al acreedor sino a los funcionarios que, pese a devengar una remuneración, actúan dentro del proceso, significa a la postre un agravamiento de su calidad de deudor al ver incrementado el importe de su deuda.

Los Deudores Solidarios o Subsidiarios

La legislación y la doctrina, a fin de garantizar en mejor forma la oportuna percepción de las obligaciones tributarias por parte del Estado han previsto la existencia de varias instituciones jurídicas cuyo funcionamiento garantiza debidamente el pago del débito tributario; así, en circunstancias especiales señaladas expresamente por la Ley, a falta de cumplimiento en el pago por parte del deudor principal es perfectamente legal y factible exigir ese pago a quienes ostentan la calidad de responsables; esto es, según está definido por el Artículo 25 del Código Tributario Ecuatoriano, que dice:

“Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste a repetir lo pagado en contra del contribuyente ante la jurisdicción ordinaria y en juicio verbal sumario”.

El Código Tributario señala, en su Artículo 26, seis circunstancias en las que opera la responsabilidad por representación referidas a quienes, por disposición legal deben responder por los actos de aquellos a cuyo nombre actúan: menores de edad, incapacitados legalmente, personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica, etc.

El Artículo 27 ibidem establece cinco casos de responsabilidad como adquirente o sucesor, relacionados con situaciones derivadas de la realización de ciertos negocios jurídicos tales como: adquirentes de bienes, donatarios, sucesores, etc.

Los Agentes de Retención y Percepción

La legislación ecuatoriana vigente al momento es harto frondosa en materia de Agentes de Retención y Percepción, a consecuencia de la expedición del Decreto Ley de Emergencia Económica No.006 de 28 de Diciembre de 1988, publicado en el Registro Oficial No.97 de 29 iguales mes y año y su Reglamento de aplicación constante en el Decreto Ejecutivo No.393 de 27 de enero de 1989 publicado en Suplemento del Registro Oficial No.118 de igual fecha a más del Acuerdo Ministerial No.001 de 2 de enero de 1989, publicado en Registro Oficial No.104 de 9 de enero de 1989.

Se han configurado una serie de situaciones que, implicando actuaciones del contribuyente en su actividad económica indiscriminadamente han dado lugar al establecimiento de la Agencia de Retención.

Se ha señalado que tal medida era necesaria para obtener la recaudación pronta y cumplida de los tributos que corresponden al Estado; si bien es cierto que el enunciado es correcto, las situaciones que a través de tales instrumentos se han tipificado como originarias de la obligación de retener, no todas corresponden a hechos o negocios jurídicos que permitan suponer la realización de un hecho imponible o que, de realizado, implique la existencia de una renta neta, requisito indispensable para que se origine una obligación tributaria.

Aparte de ello, esa situación conlleva también la “obligación” de pagar anticipadamente un impuesto, situación ésta que si bien es verdad está autorizada por la doctrina, en el caso del Ecuador no funciona debido a la existencia de un precepto constitucional como el del numeral 1) del literal n) del artículo 78 de la Carta Política que autoriza la recaudación anticipada de impuestos solamente cuando el Presidente de la República haya declarado al país en estado de emergencia, lo que siendo una situación de excepción, tiene que ser regulada constitucionalmente para permitir el cobro anticipado de impuestos.

Sea como fuere, los artículos 28 y 29 del Código Tributario establecen la existencia de los Agentes de Retención y Percepción en cuanto Instituciones Jurídicas que garantizan el derecho del Estado a la oportuna recaudación de los tributos; no es materia de esta colaboración entrar al análisis de las medidas que se han dictado entre Diciembre de 1988 y Enero de 1989, lo dicho es suficiente y necesario tan sólo para ubicar el problema dentro de lo que dice el ordenamiento constitucional y jurídico al que necesariamente debieron someterse esas medidas; en este trabajo corresponde tan sólo destacar la gran importancia que tienen las instituciones jurídicas de las Agencias de Retención y Percepción como garantía del sujeto activo a la percepción oportuna de sus créditos.

Otras Disposiciones

El Código Tributario Ecuatoriano, mediante sus artículos 50 y 51 permite la compensación como sistema de extinguir obligaciones tributarias y que lo emplea el acreedor tributario para, en situaciones en que es él el deudor, ante el surgimiento de una deuda por parte de su acreedor está en condiciones de declarar extinguida la obligación tributaria por compensación de créditos.

Esta medida también significa una garantía indiscutible para el acreedor de tributos.

Los artículos 54 y 55 del Código Tributario regulan lo inherente a la prescripción de las obligaciones tributarias más concretamente regulan la decadencia del derecho a hacer efectivo el crédito. Esto es una garantía desde cuando pone sobre aviso, anticipadamente a la Administración, que cualquier descuido o negligencia acarrea consigo la pérdida de su derecho a percibir, lo que de haberse actuado oportunamente le hubiera servido para satisfacer sus necesidades.

El Pago

Mediante los artículos que van del 37 al 49, ambos inclusive, el Código Tributario Ecuatoriano regula todo lo relacionado con el pago de las obligaciones tributarias, así:

Artículo 37.	Por quién debe hacerse el pago.
Artículo 38.	Por quién puede hacerse el pago.
Artículo 39.	A quién debe hacerse el pago.
Artículo 40.	Cuándo debe hacerse el pago.
Artículo 41.	Dónde debe hacerse el pago.
Artículo 42.	Cómo debe hacerse el pago.
Artículo 43.	Prohibiciones de formas de pago.
Artículo 44.	Anticipación del pago (En pugna con la norma del No.1 literal e) Artículo 78 de la Constitución).
Artículo 45.	Facilidades para el pago. Esta norma está complementada con lo que disponen los artículos 153, 154, 155, 156 y 157 del Código Tributario.
Artículo 46.	Imputación de pagos
Artículo 47.	Concurrencia de varias obligaciones.
Artículo 48.	Aceptación parcial de la obligación.
Artículo 49.	Pago por consignación.

Toda esta sección tiene su importancia desde cuando el acreedor tributario tiene regulado específicamente y en forma clara lo atinente a efectivizar su crédito.

Especial mención merecen las medidas gubernamentales adoptadas a partir de Septiembre de 1986 en que se comenzó a utilizar como valioso auxiliar de recaudación de tributos el Sistema Bancario Privado Nacional ya que mediante Ley Especial, la contenida en el Capítulo X de la Ley No.29 de 28 de Septiembre de 1986, publicada en el Registro Oficial No.532 de 29 de iguales mes y año, reformada por el Título X de la Ley No. 006 de 22 de Diciembre de 1988 publicada en el Registro Oficial No.97 de 29 de Diciembre de 1988, se faculta a las instituciones bancarias privadas, previa suscripción del respectivo convenio con el Estado, la recaudación de los tributos.

Medidas Administrativas

Las autoridades tributarias legalmente capacitadas para administrar tributos, señalados en los artículos 63, 64 y 65 del Código Tributario Ecuatoriano, que

cuentan con un ordenamiento jurídico extraordinariamente bueno en materia de recaudación de tributos, necesariamente deben orientar su gestión hacia:

1. Fiel cumplimiento de la ley en materia de determinación tributaria a fin de evitar la producción de actos administrativos alejados de la realidad económica y de la verdad jurídica. Este tipo de actos retarda e impide la oportuna recaudación de tributos.
2. Emisión legal de títulos de crédito que son la base para la acción coactiva y pago de tributo. La existencia de irregularidades legales en esa operación conspira contra la oportuna recaudación de tributos.
3. La legal y oportuna notificación de actos administrativos de determinación tributaria y de los títulos de crédito para evitar reclamos que retardan la recaudación.
4. Que los poderes públicos, en especial la función legislativa, dicte normas a través de las que elimine la obligación que en la actualidad tiene la Administración Tributaria de Rentas Internas para emitir Títulos de Crédito por obligaciones no tributarias y luego cobrarlas.

Esas funciones no competen a la Administración Tributaria por lo que las respectivas entidades o instituciones como: Tribunales Electorales, Superintendencias de Compañías y Bancos, Contraloría General del Estado, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Direcciones Generales de: Turismo, Hidrocarburos, Frecuencias, etc., Cortes de Justicia, Ministerios, Instituto Ecuatoriano de Minería, etc., etc., deben emitir sus propios títulos de crédito y cobrar sus créditos. Es urgente que la función pública tome esta decisión que siempre se le ha solicitado.

De no atender esta situación, los créditos tributarios del Estado corren el riesgo de permanecer insolutos e incluso prescribir.

5. La tecnificación de la Administración Tributaria. Nunca será bastante lo que en este campo se logre hacer, el avance y desarrollo de la tecnología demanda que el Estado se actualice en la incorporación y manejo de sistemas sofisticados.

El adiestramiento del personal tampoco será suficiente puesto que la pobreza o el dispendio de medios no posibilitan un avance sostenido de procedimientos administrativos adecuados. En este campo no se ha querido escuchar el clamor para que se dicte una Ley de Procedimientos Administrativos y un Reglamento General de Recaudaciones.

El empleo de sistemas de control obsoletos y antitécnicos, la dispersión de dependencias públicas, la multiplicación de funciones, la resistencia de personas afincadas en la Administración, para optar por una modernización y la existencia de actuaciones que no se compaginan con la técnica y que no se las enfrenta para solucionarlas, hacen que los créditos tributarios no se recauden oportunamente.

Como fuere, el Ecuador, gracias a su Código Tributario, vigente ya por tres lustros, está en situación de avanzada frente a las garantías de que está rodeado el crédito tributario y a la serie de normas inherentes a precautelar el interés del acreedor.

Ojalá, con el valioso auspicio del CIAT y de sus dinámicos e inteligentes ejecutivos, a breve plazo, junto con las demás administraciones interamericanas, alcance el grado de desarrollo que todos anhelamos.