



LW
LP

U³FQ

LAW WORKING PAPERS





LAW WORKING PAPERS

La Medida Cautelar de Prohibición de Ausentarse del País Contra los Derechos del Representante Legal de una Sociedad Durante el Procedimiento Coactivo Tributario

Carlos Manuel Vallejo Barahona

2021 / 12

USFQ Law Working Papers

Colegio de Jurisprudencia
Universidad San Francisco de Quito USFQ
Quito, Ecuador

En contestación a: n/a

Recibido: 2021 / 11 / 09

Difundido: 2021 / 12 / 13

Materias: derecho tributario, procedimientos coactivos, medidas cautelares, y derecho a la libre movilidad

URL: <https://ssrn.com/abstract=3984558>

Citación sugerida: Vallejo Barahona, Carlos Manuel. “La Medida Cautelar de Prohibición de Ausentarse del País Contra los Derechos del Representante Legal de una Sociedad Durante el Procedimiento Coactivo Tributario”. *USFQ Law Working Papers*, 2021/12, <https://ssrn.com/abstract=3984558>.

© Carlos Manuel Vallejo Barahona

El presente constituye un documento de trabajo (*working paper*). Puede ser descargado bajo acceso abierto en: <http://lwp.usfq.edu.ec>. Sus contenidos son de exclusiva responsabilidad de los autores, quienes conservan la titularidad de todos los derechos sobre su trabajo. USFQ Law Working Papers no ostenta derecho o responsabilidad alguna sobre este documento o sus contenidos.

Acerca de

USFQ Law Working Papers

USFQ Law Working Papers es una serie académico-jurídica de difusión continua, con apertura autoral para profesionales y de acceso abierto. Introduce en Ecuador un novedoso tipo de interacción académica que, por sus características particulares, tiene el potencial de ser pionero en rediseñar el discurso público del Derecho. Su objetivo es difundir documentos de trabajo (*working papers*) con impacto jurídico, que pueden abarcar cualquier asunto de las ramas de esta ciencia y sus relaciones con otras áreas del conocimiento, por lo que está dirigida a la comunidad jurídica y a otras disciplinas afines, con alcance nacional e internacional.

USFQ Law Working Papers difunde artículos académicos y científicos originales, entrevistas, revisiones o traducciones de otras publicaciones, entre otros, en español o inglés. Los contenidos son de exclusiva responsabilidad de sus autores, quienes conservan la titularidad de todos los derechos sobre sus trabajos. La difusión de los documentos es determinada, caso a caso, por el Comité Editorial. Se prescinde de la revisión por pares con el fin de dar a toda la comunidad académica la oportunidad de participar, mediante la presentación de nuevos trabajos, en la discusión de todos los contenidos difundidos.

USFQ Law Working Papers nace, se administra y se difunde como una iniciativa de la profesora Johanna Fröhlich (PhD) y un grupo de *alumni* del Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito USFQ (Ecuador). Su difusión se realiza gracias al apoyo del Instituto de Investigaciones Jurídicas USFQ (Ecuador).

Más información: <http://lwp.usfq.edu.ec>

**LA MEDIDA CAUTELAR DE PROHIBICIÓN DE SALIDA DEL PAÍS COMO UNA
VULNERACIÓN A LOS DERECHOS DEL REPRESENTANTE LEGAL DE UNA SOCIEDAD
DURANTE EL PROCEDIMIENTO COACTIVO TRIBUTARIO¹**

**THE PRECAUTIONARY MEASURE OF PROHIBITION TO LEAVE THE COUNTRY AS A
VIOLATION OF THE STATUTORY REPRESENTATIVE'S RIGHTS OF A COMPANY DURING
THE COERCIVE TAX PROCEDURE**

Carlos Manuel Vallejo Barahona²
carlosmvallejob@gmail.com

RESUMEN:

La medida cautelar de prohibición de salida del país establecida en el artículo 164 del Código Tributario, debe ser seriamente cuestionada; no solo porque dicha disposición legal entra en una clara inconstitucionalidad, sino porque esta imposición puede causar vulneraciones a los derechos fundamentales de libre tránsito y libre movilidad de los representantes legales de las sociedades en el Ecuador. Del mismo modo, se buscará demostrar el escaso análisis jurídico realizado por el funcionario recaudador al momento de imponer esta medida cautelar, sin verificar los principios de proporcionalidad y razonabilidad de la medida impuesta.

ABSTRACT:

The precautionary measure of prohibition to leave the country established in article number 164 of the Ecuadorian Tax Code, must be analyzed and criticized. Not only because this precautionary measure is unconstitutional, but because its application could violate the fundamental rights of the legal representative of a company. This paper will intend to prove how this precautionary measure could violate the free transit and mobility rights of individuals. Also, it'll demonstrate the lack of analysis in the resolutions issued by the tax public officers while enforcing this type of precautionary measure, as a consequence of the inobservance of the proportionality and reasonability

¹ Este trabajo de investigación fue presentado como Trabajo de Titulación requisito para la obtención del título de Abogado por el Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito, mismo que ha sido actualizado y debidamente adecuado. Especial agradecimiento a Carmen Simone Lasso por su dirección en el presente trabajo.

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

También, el presente trabajo buscará encontrar la razón de ser de esta medida cautelar y determinar si su imposición es efectiva para los intereses fiscales del Estado. Por último, se analizará si esta efectividad de cobro de una deuda es proporcionalmente más importante para el Estado que los derechos fundamentales de los representantes legales de sociedades.

principles. Finally, it'll consider the effectiveness of this precautionary measure in the pursuit of the tax interests; and if that effectiveness is proportionally more important for the government than the fundamental rights of its individuals.

PALABRAS CLAVE: Medida cautelar, procedimiento coactivo, principio de proporcionalidad, principio de razonabilidad, libre tránsito y movilidad. **KEYWORDS:** Precautionary measure, coercive procedures, proportionality principle, reasonability principle, free transit and mobility.

SUMARIO

INTRODUCCIÓN. **1. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN TRIBUTARIO FRENTE A LOS DERECHOS DE LIBRE MOVILIDAD Y LIBRE TRÁNSITO. 1.1 LAS MEDIDAS CAUTELARES EN CASO ECUATORIANO: CARACTERÍSTICAS, DIFERENCIAS Y MEDIDAS CAUTELARES TRIBUTARIAS. 1.2 EL DERECHO A LA LIBRE MOVILIDAD Y LIBRE TRÁNSITO 1.3. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL. 2. LA MEDIDA CAUTELAR DE PROHIBICIÓN DE SALIDA DEL PAÍS AL REPRESENTANTE LEGAL DE UNA SOCIEDAD FRENTE A LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD. 2.1. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN EL PROCEDIMIENTO COACTIVO. 2.2. PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD AL MOMENTO DE ESTABLECER UNA MEDIDA CAUTELAR EN EL PROCEDIMIENTO DE COACTIVA. 2.3 OPINIÓN LEGISLATIVA SOBRE LAS MEDIDAS CAUTELARES. 3. TESIS CONTRARIA: EFECTIVIDAD DE LA MEDIDA CAUTELAR. CONCLUSIONES.**

INTRODUCCIÓN

La imposición de medidas cautelares por los funcionarios ejecutores en los autos de pago dictados dentro de los procesos de ejecución coactiva tributaria seguidos en contra de una sociedad³ y de sus representantes legales, en su condición de responsables

³ Se habla de sociedad, ya que, en materia tributaria la sociedad tiene un alcance incluso más extenso que una persona jurídica, se define como: “sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el

solidarios, es una situación realmente repetitiva en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Los representantes legales de sociedades inmiscuidos en estas situaciones se ven obligados a cumplir con las medidas cautelares impuestas y a respetarlas sin ninguna excepción. Las medidas cautelares adoptadas por el funcionario ejecutor para el cumplimiento de un pago futuro de la deuda tributaria consisten en un medio de aseguramiento del pago correspondiente y buscan cumplir el objetivo del interés fiscal de cobro de un tributo; sin embargo, se debe analizar la justificación de la imposición de este tipo de medidas, que muchas veces son restrictivas de derechos fundamentales.

En la realidad ecuatoriana nos encontramos con una medida cautelar que corresponde analizarla de forma importante y detallada. El Código Tributario ecuatoriano en su artículo 164⁴ establece las medidas cautelares que puede imponer el funcionario ejecutor durante proceso de ejecución coactiva; y, dentro de estas, se encuentra la medida cautelar de prohibición de salida del país. Esta medida se le impone al representante legal de la sociedad, por ser dicho representante, solidariamente responsable con el sujeto pasivo al cual representa, conforme lo dispone el artículo 26 del Código Tributario.⁵

Dentro del presente trabajo, se busca llegar a una conclusión respecto a si es que la medida cautelar de prohibición de salida del país impuesta al representante legal de una sociedad por un funcionario ejecutor dentro de un proceso de ejecución coactiva tributaria, es una medida justificable para precautelar el interés fiscal del cobro que tiene el Estado; o, si en realidad constituye una vulneración a los derechos del representante legal y no cumple con los principios de proporcionalidad y razonabilidad. Se realizará un análisis a fondo sobre la función de las medidas cautelares en un proceso de ejecución coactiva y como éstas son empleadas en la realidad ecuatoriana, así como en el derecho comparado. En el mismo sentido se analizará si es que dicha medida cautelar de prohibición de salida del país atenta contra los derechos fundamentales de libre

fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros” . Artículo 98, Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno [LORTI]. R.O. Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

⁴“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” Artículo 164, Código Tributario. R.O. Suplemento 38 del 14 de junio de 2005.

⁵ “Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable” Artículo 24, Código Tributario.

movilidad y libre tránsito de los representantes legales. De la misma forma se estudiará la postura legislativa frente a esta medida cautelar descrita en el ordenamiento jurídico tributario. Por otro lado, también se analizará la razón por la cual dicha medida cautelar es impuesta por el funcionario ejecutor y la efectividad que podría alcanzar la misma. Por último, se realizará una ponderación entre la efectividad de la medida cautelar de prohibición de salida del país y la violación de los derechos fundamentales del individuo para de esta forma poder llegar a una conclusión sobre si tiene o no justificación la medida cautelar de prohibición de salida del país en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

1. Las medidas cautelares en el procedimiento de ejecución tributario frente a los derechos de libre movilidad y libre tránsito

Dentro del presente capítulo, se analizará la función que tienen las medidas cautelares en el ordenamiento jurídico ecuatoriano con especial énfasis en la materia tributaria. La justificación que tienen los funcionarios ejecutores dentro del procedimiento coactivo para imponer una medida cautelar y cómo funciona realmente la medida cautelar de prohibición de salida del país. Asimismo, corresponde realizar un análisis de cómo la medida cautelar de prohibición de salida del país puede ir en contra de los derechos fundamentales de los representantes legales de una sociedad, y sobre todo cómo funcionan estos derechos fundamentales de libre tránsito y libre movilidad que deben ser garantizados y respetados por el Estado. Una vez entendido las medidas cautelares y los derechos involucrados en estas se procederá a examinar cómo son efectuadas las medidas cautelares dentro del derecho comparado español para un mayor entendimiento de la materia.

1.1. Las medidas cautelares en el caso ecuatoriano: características, diferencias y medidas cautelares tributarias

Las medidas cautelares son aquellas medidas que puede imponer un funcionario ejecutor o juez, dependiendo el caso, para el debido “aseguramiento de la eficacia de una resolución futura que necesariamente habrá de producirse o de la efectividad de una resolución ya existente”⁶, a estas se les puede conocer como medidas cautelares así como

⁶ Miguel Ángel Luque, *Las Medidas cautelares tributarias* (Barcelona: Atelier Libros, 2009), 42-44

medidas precautelatorias⁷, asimismo, estas medidas cautelares pueden ser reales o personales dependiendo la situación que quieren precautelar. Las personales hacen referencia a las medidas que imponen directamente a la persona, por ejemplo, la medida de prohibición de salida del país; mientras que las reales, son las impuestas sobre los bienes del deudor, por ejemplo, la retención de bienes.

Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, las medidas cautelares pueden ser impuestas en el ámbito civil, penal o administrativo, y en cada una de estas diferentes materias existen distintas formas de emplearse, sobre todo en su imposición. Las medidas cautelares dentro el ámbito civil, se denominan como providencias preventivas y las mismas están reguladas en el Libro II, Título III del Código Orgánico General de Procesos. De la misma manera, las medidas cautelares en el ámbito penal están normadas en el artículo 519 del Código Orgánico Integral Penal. En ambas materias en cuestión tiene que ser un juez el que impone las medidas cautelares, tal como la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 66 numeral 14 sobre la prohibición de salida del país. Mientras que en las materias administrativa y tributaria, la forma en la que se emplean es completamente diferente conforme se analizará en el presente artículo.

Dentro del ámbito tributario encontramos las medidas cautelares en el artículo 164 del Código Tributario⁸, en el cual se establecen cuáles serían las medidas cautelares que podrá imponer el funcionario ejecutor al sujeto pasivo. Sin embargo, se debe también revisar las medidas cautelares integradas en el Código Orgánico Administrativo (COA), ya que el procedimiento coactivo encaja dentro del ámbito administrativo regulado por el código mencionado. De esta forma, el COA en su artículo 180 enlista las medidas cautelares que pueden ser impuestas en un procedimiento administrativo por un funcionario ejecutor⁹. Asimismo el mencionado artículo también establece las medidas que pueden ser impuestas únicamente por un juez competente, en las cuales se detalla la medida cautelar de prohibición de salida del país igualmente mencionada en el artículo

⁷ Código Orgánico Administrativo (“COA”) define como medidas cautelares mientras que el Código Tributario las denomina medidas precautelatorias.

⁸ Artículo 164, Código Tributario.

⁹ “Se pueden adoptar las siguientes medidas cautelares: 1. Secuestro. 2. Retención. 3. Prohibición de enajenar. 4. Clausura de establecimientos. 5. Suspensión de la actividad. 6. Retiro de productos, documentos u otros bienes. 7. Desalojo de personas. 8. Limitaciones o restricciones de acceso. 9. Otras previstas en la ley. Las medidas contempladas en los numerales 14, 19 y 22 del artículo 66 de la Constitución de la República, que requieren autorización judicial, únicamente pueden ser ordenadas por autoridad competente”. Artículo 180, Código Orgánico Administrativo [COA]. R.O. Suplemento 31 del 7 de julio de 2017.

66 numera 14 de la Constitución de la República del Ecuador¹⁰. El artículo citado del COA claramente contradice el artículo 164 del Código Tributario en mención, que permite al funcionario ejecutor dictar directamente la prohibición de salida del país, también nombrada por el Código Tributario como “arraigo”.

Analizar con especial atención la función que cumple la medida cautelar en el proceso de ejecución de coactiva es realmente importante, ya que aseguran el futuro cobro de una deuda tributaria por parte del Estado a un sujeto pasivo, sea este el representante legal de una sociedad o el contribuyente particular. Como lo detalla Rodríguez-Bereijo, la finalidad de las medidas cautelares es, “es asegurar la posible satisfacción futura del cobro de la deuda”¹¹.

Es por esta necesidad de efectividad de la medida cautelar para obtener el cobro de un tributo que la medida cautelar en estudio puede llegar a afectar un derecho fundamental tal como la libre movilidad y libre tránsito, por lo que debe tener un análisis a fondo desde varias aristas diferentes.

1.2.El derecho a la libre movilidad y libre tránsito.

El derecho al libre tránsito está claramente definido en el artículo 11 de la Constitución Política de México de forma que “Toda persona tiene derecho para entrar en la República, salir de ella, viajar por su territorio y mudar de residencia, sin necesidad de carta de seguridad, pasaporte, salvoconducto u otros requisitos semejantes”¹², así mismo esta definición se ve fundamentada en la tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de México, la cual la define como el derecho de “toda persona en cuanto ente individual, para entrar, salir, viajar y mudar su residencia en la República sin que para ello requiera de documentación alguna que así lo autorice”¹³, lo que quiere decir que el Estado garantizará que el individuo podrá transitar sin ningún documento que lo autorice

¹⁰“Se reconoce y garantizará a las personas: 14. El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su residencia, así como a entrar y salir libremente del país, cuyo ejercicio se regulará de acuerdo con la ley. La prohibición de salir del país sólo podrá ser ordenada por juez competente” Artículo 66, Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, 20 de octubre de 2008.

¹¹ Ver, María Rodríguez-Bereijo. “Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid*, 26 (2012), 17–38.

¹² Artículo 11, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación del 5 de febrero de 1917 reformado por última vez en el D.O.F. del 6 de marzo de 2010.

¹³ Varios Autores “Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta” Suprema Corte de Justicia de México, México, febrero de 1996, p.173. México DF: Suprema Corte de Justicia.

por el país, claramente respetando las leyes de limitaciones de tránsito e infracciones que pueda cometer. Por otro lado, el derecho a la libre movilidad o conocido también como la movilidad humana, es el “ejercicio del derecho humano de toda persona a migrar, que incluye las transformaciones positivas que disminuyan las desigualdades, inquietudes y discriminación”¹⁴. Si bien el derecho a la libre movilidad humana tiene mayor enfoque en situaciones de migración, es un derecho que tienen todos los ciudadanos, por lo que debe ser protegido sea cual sea el caso. En este sentido, la Declaración Universal de los Derechos Humanos en su artículo 13 menciona que:

“Toda persona tiene derecho a circular libremente y a elegir su residencia en el territorio de un Estado. (...) Toda persona tiene derecho a salir de cualquier país, incluso el propio, y a regresar a su país”¹⁵

En la realidad ecuatoriana encontramos que el derecho a la libre movilidad y libre tránsito está reconocido en la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 66 numeral 14 el cual reconoce que “El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su residencia, así como a entrar y salir libremente del país, cuyo ejercicio se regulará de acuerdo con la ley”¹⁶, por ende, es un deber estatal garantizar que no se viole este derecho fundamental, que es aplicable por igual a los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros.

El mismo artículo en mención manda que la medida cautelar de prohibición de salida del país, debe ser solo impuesta por un juez competente. Parecería de este modo que la Constitución de la República identifica un elemento crítico en esta medida cautelar, que hace necesario que sea un juez quien la imponga y no un funcionario administrativo. A partir de este primer indicio de problemas que podría acarrear la imposición de esta medida cautelar, pasaremos a analizar de qué forma esta figura jurídica, impuesta por el funcionario ejecutor, vulnera el derecho de libre movilidad y libre tránsito.

Una vez entendido qué son los derechos de libre movilidad y libre tránsito, podemos entender lo que estos significan para el desarrollo correcto del ser humano; y, sobre todo, comprender cuán compleja y delicada puede ser la vulneración de estos derechos por parte del Estado o de cualquiera de sus funcionarios. La medida cautelar de prohibición

¹⁴Aleida Alavez, *Interculturalidad: conceptos, alcances y derecho* (México: Centro de Producción Editorial del GPPRD Primera Edición, 2014), 21

¹⁵Artículo 13, Declaración Universal de los Derechos Humanos, París, 10 de diciembre de 1948 en su Resolución 217 A (III)

¹⁶Artículo 66 numeral 14, Constitución de la República del Ecuador, 2008

de salida del país o prohibición de salir del país es una medida cautelar que claramente restringe los derechos mencionados. Al limitar el ejercicio de estos derechos fundamentales, que se encuentran consagrados tanto en los tratados internacionales como en la Constitución de la República, debe mediar, por tanto, una razonabilidad y proporcionalidad que supongan que esa restricción cuente con una justificación, cuestión que analizaremos más adelante.

De esta forma, para poder adentrarnos en el análisis de la medida cautelar tributaria de prohibición de salida del país contemplada en el artículo 164 del Código Tributario ya mencionado, se debe establecer cómo esta es impuesta por el funcionario ejecutor en los casos en los que existe una deuda tributaria cuyo sujeto pasivo es una sociedad. Dicha medida en cuestión impide que el representante legal de una sociedad ejerza su derecho a su libre tránsito dentro y fuera del país.

Un claro ejemplo que encontramos sobre esta situación tiene que ver con el procedimiento de ejecución coactiva No. 0833/2013¹⁷, en el cual, después de que la empresa CIRSAECUADOR S.A. tuvo una notificación de liquidación de pago por diferencias y un auto de pago por el funcionario recaudador, se dictaminó que la empresa en cuestión debe una suma realmente alta de dinero al Servicio de Rentas Internas por la deuda tributaria de impuesto a consumos especiales del año 2009 y 2010. En el auto de pago que realiza el funcionario ejecutor dentro de este procedimiento administrativo, se constata que, sin ninguna necesidad, ya que existen a nombre del contribuyente deudor: vehículos, inmuebles y cuentas por cobrar ordena la medida cautelar de prohibición de salida del país a todos los representantes de la sociedad en mención. Como este, existen varios casos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano que no son bien determinados por el funcionario ejecutor, ya que es necesario que siempre el funcionario haga un análisis sobre la infracción a poner a una sociedad o persona natural y que la misma sea una medida proporcional y razonable para su sanción o corrección.

Para poder entender más a fondo la imposición de las medidas cautelares, analizaremos también cómo se manejan las medidas cautelares en el procedimiento tributario de ejecución del derecho comparado español, esto debido a que dicha materia ha sido estudiada a fondo en varias ocasiones y la Ley General Tributaria de España ha

¹⁷ Procedimiento de ejecución coactiva No. 0833/2013, Servicio de Rentas Internas, Dirección Regional Norte, Área de coactivas, 30 de abril de 2013, párr. 3

sido reformada en algunas ocasiones, sobre todo, la más importante la reforma por la Ley 7/2012, en la cual se estudian las medidas cautelares y se cambia la forma en la que el funcionario ejecutor puede imponerlas, otorgándole la facultad de imponer en cualquier momento en el que conozca que pueda existir una deuda tributaria¹⁸.

1.3. Las medidas cautelares en el procedimiento tributario español.

Una vez identificado y ejemplificado la forma en la que se aplica la medida cautelar de prohibición de salida del país a los representantes legales de una sociedad, debemos también analizar el contexto y la forma en la que se aplican las medidas cautelares tributarias en el derecho comparado español. La Ley General de Tributación española, contiene las medidas cautelares aplicables en su artículo 81. Como se evidencia, dentro de las medidas cautelares tributarias mencionadas en la legislación española, no se encuentra la polémica medida cautelar de prohibición de salida del país como lo hace nuestro Código Tributario, lo que da a entender que los legisladores españoles no ven como algo necesario para el cobro de deudas tributarias dicha medida cautelar en debate, ya que, para garantizar y precautelar el cobro de la deuda tributaria, se puede hacer uso e imponer diferentes medidas cautelares¹⁹. Como lo mencionamos anteriormente, Rodríguez-Bereijo, menciona que las medidas cautelares pueden ser personales y reales, de esta forma, la autora establece que las medidas cautelares aplicables a la materia tributaria deben ser siempre las medidas cautelares reales²⁰, situación que no sucede en los procedimientos coactivos en nuestro país mientras sí ocurre en el derecho comparado español. Por esta razón, tiene mayor relevancia el problema jurídico en análisis y se debe examinar si dicha medida cautelar personal de prohibición de salida del país vulnera o no los principios de proporcionalidad y de razonabilidad en su imposición.

¹⁸ Ver, María Rodríguez-Bereijo. “Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid*, 26 (2012), 32

¹⁹Las medidas cautelares que pueden ser impuestas en un procedimiento tributario son: “a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva. c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos. d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas”. Artículo 81, Ley General de Tributación de España. BOE 302 de 18 de diciembre de 2003 reformado por última vez el 4 de julio de 2018

²⁰Ver, María Rodríguez-Bereijo. “Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid*, 26 (2012), 17–38.

2. La medida cautelar de prohibición de salida del país al representante legal de una sociedad frente a los principios de proporcionalidad y razonabilidad

Para poder determinar si la medida cautelar tributaria de prohibición de salida del país a un representante de una sociedad se configura de manera justificable, es necesario comenzar por analizar por qué en la lógica de nuestro Código Tributario, es factible para un funcionario ejecutor dictar una medida cautelar de carácter personal en contra del representante legal de una sociedad.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, las sociedades (en la definición contenida en el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario), incluidas las personas jurídicas, son incapaces relativas. En esa condición, requieren de un representante legal que sea capaz de adquirir derechos y obligaciones en su nombre. El artículo 26 del Código Tributario señala que es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este y señala que “toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos”²¹.

Al considerar al representante legal como responsable solidario, el Código Tributario permite al funcionario ejecutor dictar no solo medidas reales que afecten a las sociedades que en su condición de sujetos pasivos son deudoras de una obligación tributaria, sino que permite hacer extensivas esas medidas hacia sus representantes legales, a quienes considera también sujetos pasivos, en calidad de responsables por representación. Debido a que la responsabilidad es solidaria entre la sociedad y su representante legal, el funcionario ejecutor puede escoger, según su leal saber y entender, si dirige la medida cautelar contra la primera, contra el segundo o contra ambos, de la misma forma que el pago de la obligación tributaria adeudada puede ser exigido indistintamente de la sociedad o de su representante legal.

Al existir esta posibilidad de que el proceso de ejecución se dirija contra la sociedad, que es el contribuyente y por ende, el deudor en estricto sentido; o contra su representante legal, que es responsable solidario, corresponden entonces abordar a fondo si la

²¹ “[R]esponsable es la persona que, sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.” Artículo 26, Código Tributario.

imposición de la medida cautelar de prohibición de salida del país al responsable solidario, cumple con los principios de proporcionalidad y de razonabilidad para de esta forma no ir en contra de los derechos fundamentales de libre tránsito y movilidad analizados anteriormente.

Ambos principios deben ser abordados y analizados en cada caso por caso por el funcionario ejecutor al momento de ordenar la medida cautelar en un procedimiento coactivo como lo establece María Encarnación Roca Trías²², ya que con ambos principios se apela a la necesidad de justificar cualquier norma, acto o medida que imponiendo restricciones pueda incurrir en arbitrariedad o exceso²³ del funcionario ejecutor, por lo que intentaremos verificar si dicho estudio es realizado de forma debida en el contexto ecuatoriano.

2.1. Principio de proporcionalidad en el procedimiento coactivo

Dentro de un procedimiento de coactiva, el funcionario ejecutor debe siempre considerar el principio de proporcionalidad al momento de imponer una medida cautelar, ya que este al tener carácter constitucional²⁴, constituye un principio transversal, tal como se refleja en los artículos 5²⁵ y 164²⁶ del Código Tributario, así como también presente en el artículo 16²⁷ del COA. Este principio de proporcionalidad se refiere a la proporción que tiene que existir entre la medida cautelar impuesta por el funcionario ejecutor y a la falta que ha cometido el sujeto pasivo en procedimiento coactivo. Para el Tribunal Constitucional Español que una medida cautelar sea proporcional quiere decir que

“necesaria o imprescindible para ello, es decir, que no existan otras medidas menos gravosas que, sin imponer sacrificio alguno de los derechos fundamentales a la integridad

²²Magistrada de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo y magistrada, desde 2012, del Tribunal Constitucional. vicepresidenta del Tribunal Constitucional desde 2017.

²³Ver, María Encarnación Roca Trías. “Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española”. *Reunión de Tribunales Constitucionales de Italia, Portugal y España* (2013), 1–37.

²⁴“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”. Artículo 76, Constitución de la República del Ecuador, 2008

²⁵“Principios tributarios. - El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad” Artículo 5, Código Tributario.

²⁶Artículo 164, Código Tributario

²⁷ “Principio de proporcionalidad. Las decisiones administrativas se adecúan al fin previsto en el ordenamiento jurídico y se adoptan en un marco del justo equilibrio entre los diferentes intereses. No se limitará el ejercicio de los derechos de las personas a través de la imposición de cargas o gravámenes que resulten desmedidos, en relación con el objetivo previsto en el ordenamiento jurídico”. Artículo 16, COA.

física y a la intimidad, o con un menor grado de sacrificio, sean igualmente aptas para conseguir dicho fin;”²⁸

Es por esto que la proporcionalidad debe ser delimitada mediante un juicio de razonabilidad sobre el fin que se está persiguiendo, para que de esta forma no se vean afectados ninguno de los derechos del sujeto pasivo en el procedimiento²⁹.

Respecto a los derechos de libre movilidad y libre tránsito en estudio, y que pueden estar en tela de duda su protección debido a la imposición de la medida cautelar de prohibición de salir del país, siempre será necesario que el funcionario ejecutor o el juez (dependiendo el caso) analicen la proporcionalidad de la medida adoptada. Si no existe este análisis podrían caer en una vulneración de los derechos que tiene que proteger y garantizar el Estado para sus individuos.

Debido a esto, el principio de proporcionalidad siempre debe estar inmiscuido en el análisis del funcionario ejecutor al momento de imponer una medida cautelar tributaria. En el caso ecuatoriano previo en estudio³⁰, se puede ver cómo el funcionario no ha hecho un análisis profundo sobre la proporcionalidad de las medidas cautelares que impone. Se ha notado como en ambos casos el funcionario impone todas las medidas cautelares tributarias en su alcance para poder precautelar el cobro de una deuda tributaria. Sin embargo, se denota que no existe proporcionalidad alguna en establecer una prohibición de salida del país al representante de la sociedad, cuando la sociedad, que es la deudora de la obligación tributaria, tiene activos que pueden ser utilizados para el pago de la obligación tributaria ejecutada. Como se ha mencionado anteriormente, dentro del caso en cuestión, y en el expediente fiscal se determinan que existen: vehículos, inmuebles y cuentas por cobrar que pueden ser utilizadas para el cobro de la deuda tributaria. El funcionario decide poner una medida cautelar sin una justificación propiamente dicha para poder garantizar el cobro fiscal.

En oposición a la situación actual ecuatoriana en los casos antes mencionados, podemos ver como en el derecho español la situación es diferente, debido a que como mencionamos previamente, el propio Tribunal Constitucional Español ha determinado las normas que se debe seguir para la debida imposición de medidas cautelares, estas son:

²⁸Causa No. 0339/2012, Corte Constitucional Plurinacional de Bolivia, Sala Tercera, 18 de junio de 2012, párr. 34 (Ésta sentencia menciona la tesis expuesta por el Tribunal Constitucional de España)

²⁹Iberley., Presupuestos para la adopción de medidas cautelares en el proceso civil. (Iberley: Portal de información jurídica, 2013)

³⁰Procedimiento de Ejecución Coactiva No. 0833/2013, párr. 3

“i) Que la medida sea idónea, apta, adecuada para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, esto es, que sirva objetivamente para determinar los hechos que constituyen el objeto del proceso penal; ii) Que sea necesaria o imprescindible para ello, es decir, que no existan otras medidas menos gravosas que, sin imponer sacrificio alguno de los derechos fundamentales a la integridad física y a la intimidad, o con un menor grado de sacrificio, sean igualmente aptas para conseguir dicho fin; y, iii) que aun siendo idónea y necesaria, el sacrificio que se imponga de tales derechos no resulte desmedido en comparación con la gravedad de hechos y de las sospechas existentes.”³¹

A partir de lo expuesto, se demuestra como al momento de la imposición de medidas cautelares tributarias se hace indispensable un análisis de la proporcionalidad de estas. Una vez realizado un estudio de cuál sería la medida cautelar proporcional a la obligación adeudada por el contribuyente, se hace la imposición de la medida real con un fundamento válido. Debido a esto podemos concluir que en el caso español también se denota que al ser sociedades las que están inmiscuidas en el incumplimiento tributario, la medida cautelar se dirige a los bienes y activos de las sociedades deudoras, y no contra la persona como sucede en el caso ecuatoriano antes visto.

Finalmente, una vez revisada la situación ecuatoriana y española sobre la imposición de medidas cautelares tributarias, podemos observar que existe una notoria diferencia al momento de analizar la razón de imposición de estas. En la realidad ecuatoriana se contempla que hay un análisis muy vago o nulo sobre la proporcionalidad de las medidas frente a la infracción y dichas medidas recaen contra la persona natural representante de la sociedad, más no contra la sociedad como sucede en la realidad española. Preocupa que la legislación aplicable guarde absoluto silencio con relación a la debida ponderación que debe realizar el funcionario ejecutor al momento de dictar una medida cautelar. No existe en nuestra legislación tributaria norma alguna que establezca parámetros o criterios que guíen la actuación del funcionario ejecutor que pretende hacer efectiva la vía de cobro coactivo. La jurisprudencia constitucional y de casación tampoco han emitido criterios que permitan ilustrar de forma clara cómo debe ser la actuación de los funcionarios ejecutores al momento de dictar medidas cautelares, especialmente aquellas que comprometen el derecho a la movilidad y al libre tránsito de los responsables solidarios. Como pasamos a demostrar a continuación, tampoco existen directrices claras que determinen en qué casos es razonable el establecimiento de la medida cautelar de prohibición de salida del país.

³¹Causa No. 0339/2012, párr. 34

2.2.Principio de razonabilidad al momento de establecer una medida cautelar en el procedimiento de coactiva.

El principio de razonabilidad no se encuentra regulado de forma expresa en las distintas leyes tributarias vigentes en nuestro ordenamiento jurídico; sin embargo, sí lo podemos encontrar en el COA, el cual regula de forma supletoria la materia tributaria. De esta forma, el COA en su artículo 18³² menciona el principio de razonabilidad y da la pauta de que este dogma debe ser considerado por todos los funcionarios que pertenecen al sector público. Sobre todo, este cuerpo legal hace mención de que las decisiones tomadas por los organismos públicos siempre deben tener en cuenta el principio de razonabilidad. El autor Alejandro Altamirano, en su libro de Derecho Tributario, menciona que es deber del Estado “cuidar que las leyes tributarias no denoten arbitrariedad o irrazonabilidad, es decir, que no se exhiban como normas injustas, lo cual aparece: (...) c) cuando el comportamiento del Fisco resulta arbitrario”³³, de esta forma, podemos decir que la si bien la razonabilidad no se encuentra tipificada de forma expresa como principio del ámbito tributario, debe ser siempre considerada en las actuaciones de los funcionarios administrativos, ya que puedan existir casos irrazonables que caigan en lo absurdo.

Una vez identificado el principio de razonabilidad en el ordenamiento jurídico y especificando que este principio siempre debe ser utilizado por los funcionarios de la administración pública, podemos analizar si dicho principio está siendo examinado y aplicado por el funcionario ejecutor tributario al momento de imponer medidas cautelares, sobre todo, la medida cautelar de prohibición de salida del país. Como hemos encontrado en el principio de proporcionalidad, en la situación de la razonabilidad sucede exactamente lo mismo. El funcionario ejecutor no realiza un análisis profundo de si la medida cautelar que está imponiendo al representante es razonable. Existen casos como procedimiento de ejecución coactiva No. 0833/2013 en contra de la compañía CIRSAECUADOR S.A. en el que, como mencionamos anteriormente, el funcionario ejecutor no realiza ningún tipo de análisis a sobre las medidas cautelares impuestas³⁴. En

³² “Principio de interdicción de la arbitrariedad. Los organismos que conforman el sector público deberán emitir sus actos conforme a los principios de juridicidad e igualdad y no podrán realizar interpretaciones arbitrarias. El ejercicio de las potestades discrecionales observará los derechos individuales, el deber de motivación y la debida razonabilidad”. Artículo 18, COA.

³³ Ver, Alejandro Altamirano, *Derecho Tributario: Teoría General* (Madrid: Marcial Pons, 2012), 24

³⁴ Procedimiento de Ejecución Coactiva No. 0833/2013, párr. 3

el caso en cuestión no es razonable la imposición de este tipo de medidas de prohibición de salida a un representante de una sociedad que no estuvo en su representación al momento de la renta. Asimismo encontramos casos en los que los representantes legales de sociedades con activos deben realizar viajes para la gestión del negocio de la sociedad o por un simple cuidado de su salud y son impuestos este tipo de medidas cautelares; simplemente casos como los anteriores no tienen ningún análisis de razonabilidad por parte del funcionario ejecutor.

Como establecimos previamente, en el derecho comparado español, los funcionarios ejecutores tienen que siempre mirar la razonabilidad de la medida cautelar que están imponiendo. Es por esto por lo que el Tribunal Constitucional Español indica los pasos y las razones para poder imponer una medida cautelar con el fin de que no se vulneren los derechos del individuo que el Estado debe garantizar en todo momento.

Como hemos visto, el principio de proporcionalidad de la medida cautelar y el principio de razonabilidad van completamente de la mano y tienen que siempre ser analizados. De esta forma, una vez analizada la situación actual ecuatoriana y la del derecho comparado español, podemos evidenciar cómo el funcionario ejecutor actualmente no considera los principios de proporcionalidad y razonabilidad al momento de imponer una medida cautelar al contribuyente, sobre todo, se pudo verificar que la medida cautelar de prohibición de salida no siempre tiene fundamento al momento de ser impuesta por los funcionarios ejecutores, lo que claramente va en contra del derecho de libre movilidad del contribuyente así como del responsable solidario, como es el caso del representante legal de una sociedad.

Dicho esto, para corroborar las afirmaciones anteriores, a continuación pasamos a revisar la opinión de los legisladores ecuatorianos sobre la imposición de las medidas cautelares, y cómo esta opinión justificó la no inclusión de la medida cautelar de prohibición de salida del país en el COA ecuatoriano.

2.3. Opinión legislativa sobre las medidas cautelares.

El COA establece claramente las directrices para los funcionarios públicos que deben acatar ese Código, es por eso que menciona las medidas cautelares que puede poner un funcionario en un procedimiento administrativo. Como lo establecimos de forma previa,

el COA contradice lo tipificado por el Código Tributario, ya que este dentro de su artículo 180³⁵ no menciona la prohibición de salida del país como una medida cautelar que pueda imponer un funcionario público, es decir, un ejecutor dentro de un procedimiento de ejecución.

Por esta razón, debemos entender qué fue lo que llevó a los legisladores ecuatorianos a no incluir dentro del COA esta medida cautelar de carácter personal. Para ello, debemos observar los debates previos a la aprobación del COA, en los cuales existió claramente mención a las medidas cautelares: a su función y aplicación. De esta forma, el asambleísta Mauro Andino Reinoso en su intervención dentro del primer debate del COA, indicó lo siguiente:

“Las medidas cautelares analizadas en comparación con otros ordenamientos jurídicos de la región se mantienen como los instrumentos adecuados para que la Administración Pública pueda asegurar la eficacia de sus resoluciones, pero eso sí, bajo ningún concepto se consideran mecanismos tendientes a conculcar los derechos de las personas”³⁶

Lo que claramente nos da a entender el objetivo de la medida antes analizada y sobre todo que no debe ir en contra de derechos personales, como en el caso en análisis, el derecho a la libre movilidad de un representante legal de una sociedad por una medida cautelar mal impuesta.

En este mismo sentido, el asambleísta Luis Fernando Torres en su intervención dentro del segundo debate del COA, estableció que para la imposición de las medidas cautelares en un procedimiento administrativo “Debe graduarse la aplicación de las medidas cautelares del artículo 178 (actual artículo 180) para evitar abusos y discrecionalidades. La prohibición de enajenar y otras resultarían excesiva”³⁷ esto, haciendo claramente referencia a lo afirmado en el presente estudio, algunas de las medidas cautelares, como la medida cautelar de prohibición de salida del país, pueden caer en situaciones excesivas y abusivas, por no hacerse un debido estudio de proporcionalidad y razonabilidad por parte del funcionario ejecutor.

Una vez verificadas las intervenciones de estos legisladores y la aprobación del COA, se evidencia que la medida cautelar de prohibición de salida del país, establecida en el Código Tributario, no se incluyó en el COA, por lo que los legisladores de la época

³⁵ Artículo 180, COA

³⁶ Mauro Andino Reinoso (Legislador), *Primer Debate Proyecto Código Orgánico Administrativo*, Asamblea Nacional del Ecuador, Acta 405 de 25 de agosto 2016, 35-37

³⁷ Luis Fernando Torres (Legislador), *Segundo Debate Proyecto Código Orgánico Administrativo*, Asamblea Nacional del Ecuador, Acta 430 de 25 de agosto 2016, 17-18

consideraron que la medida podría ser excesiva y que las medidas cautelares están para precautelar un interés fiscal de cobro de una deuda, pero no para ir en contra de derechos individuales de la persona, como puede ocurrir con la medida cautelar en cuestión. Esto, apoya lo que se ha afirmado sobre la imposición de diferentes medidas cautelares a las sociedades que se encuentran en un procedimiento de coactiva y a sus representantes legales, ya que esas medidas, impuestas de forma adecuada, no vulnerarían derechos de individuos y podrían asegurar el debido interés fiscal de cobro del Estado.

Para tener un mayor argumento sobre la importancia de la medida cautelar impuesta sin un debido análisis, se debe también entender la posición contraria a los derechos del individuo que se ve afectado por esta imposición. Frente a los derechos del individuo están los intereses fiscales del Estado de obtener y cobrar una deuda tributaria que el contribuyente debe. Es por esto, que debemos entender la efectividad de la medida cautelar de prohibición de salida y si dicha medida cumple con el principio de eficacia administrativa previsto en el artículo 227³⁸ de la Constitución y con el principio de eficiencia tributaria previsto en el artículo 300³⁹ de la misma Carta Suprema; y así, concluir si los principios en cuestión son de mayor importancia que los derechos de libre tránsito y movilidad que tienen las personas.

3. Tesis contraria: Efectividad de la medida cautelar

La efectividad que quiere lograr un funcionario ejecutor al momento de imponer una medida cautelar, para así lograr que el cobro futuro sea efectivo por la coerción al contribuyente tiene que mirarse en función de los principios de eficacia y eficiencia administrativas. Por un lado, el principio de eficacia administrativa “ha sido considerado como un principio material de actuación que obliga a considerar los principios de organización como criterios instrumentales para la satisfacción de los intereses generales. Y con una traducción más práctica, como la necesaria diligencia de la actividad pública.”⁴⁰ Lo que quiere decir que el principio de eficacia es el principio que lleva a la administración pública a realizar las debidas acciones, o como lo menciona el autor, las debidas diligencias para cumplir con los intereses generales de los administrados.

³⁸ Artículo 227, Constitución de la República del Ecuador, 2008

³⁹ Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, 2008

⁴⁰ Juan B. Lorenzo de Membiela. “Los principios de eficacia y organización en la estructura de la administración pública”. *Revista de Administración Pública*, 164 (2004), 337

De la misma forma el autor Juan Rastrollo menciona que:

“La eficacia está directamente vinculada al resultado que se pretende conseguir, pudiéndose identificar con la productividad, ‘con el rendimiento de la organización en la realización de sus fines’ pero está, además, intrínsecamente relacionada -sin que se deba confundir con la misma- con el principio de eficiencia”⁴¹

Por lo visto, no se debe confundir la eficacia administrativa con la eficiencia administrativa, ya que, si bien están relacionadas, no son lo mismo. La eficiencia administrativa más bien hace referencia a cómo deben darse la asignación de recursos para llegar a la eficacia de los intereses generales⁴², en palabras coloquiales, como un funcionario ejecutor debe aplicar sus facultades de la mejor forma para la obtención de los objetivos fiscales y estatales. De esta forma, se puede entender que los principios de eficacia y eficiencia administrativas van de la mano para conseguir un cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes y así lograr el cumplimiento de los intereses generales del Estado. Por la misma razón, ambos principios corresponden al objetivo del funcionario ejecutor de encontrar efectividad en las medidas que imponga, para que de esta manera pueda conseguir el más importante objetivo que persigue el Estado en lo tributario: recaudar.

Para poder lograr esta recaudación es necesario entender la razón de imposición de las medidas cautelares en un procedimiento coactivo, y sobre todo la medida cautelar de prohibición de salida del país al representante legal de una sociedad. Así, se debe comprender la efectividad que quiere lograr el funcionario ejecutor con dicha imposición, es por esto que “Las medidas cautelares, aparecen como la justa respuesta del legislador para conseguir efectividad en una futura resolución; efectividad que se puede poner en peligro por el tiempo que demora un proceso”⁴³. De la misma forma, como ya fue mencionado anteriormente, Bereijo establece que el objetivo de las medidas cautelares es precautelar el pago futuro de una deuda. Dicho esto, la medida cautelar de prohibición

⁴¹Juan José Rastrollo. “La evolución del principio de eficacia y su aplicación en el ámbito de la función pública: la evaluación del desempeño”. *Revista General de Derecho Administrativo*, 45 (2017), 3

⁴² Marcos Vaquer Caballería. “El criterio de la eficiencia en el derecho administrativo. *Revista de Administración Pública*, 186 (2011), 106

⁴³ María Pía Calderón, *Las medidas cautelares indeterminadas en el proceso civil* (Madrid: Cívitas, 1992), 31-32.

de salida del país, al colocar a su destinatario en una situación coercitiva, busca que el representante pague lo antes posible la deuda tributaria del contribuyente.

La medida cautelar de prohibición de salida del país sí es efectiva, pues los representantes sí pueden verse incentivados al pago de la deuda por la coerción de la medida cautelar de prohibición de salida del país. Cumple con el objetivo recaudador, sin embargo, cabe cuestionarse qué es más importante: si la efectividad de la medida o la justificación de la medida y la vulneración de derechos de libertad del representante legal que es afectado por esta orden del funcionario ejecutor.

De esta forma, se ha evidenciado como la medida cautelar de prohibición de salida del país puede ser usada como una coerción de parte del funcionario ejecutor hacia el contribuyente o el responsable solidario, cumpliendo así con su objetivo principal. Sin embargo, hay que cuestionarse si es justificable que la efectividad de la medida cautelar para el debido cobro y el interés fiscal del Estado vulnere derechos del representante legal como el de libre movilidad y libre tránsito analizados anteriormente. Si el Estado establece que es justificable estas medidas cautelares para poder obtener la recaudación que no está siendo cobrada, significaría que el interés fiscal del Estado está por encima de los derechos de los individuos. En un Estado constitucional de derechos y justicia como es el Ecuador, que ha suscrito y ratificado prácticamente todos los tratados internacionales en materia de derechos fundamentales, y en el que se proclama como un deber primordial del Estado el garantizar, sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, deberían primar los derechos del individuo. Concluimos así, que su movilidad y libre tránsito son de mayor importancia que el interés de cobro del Estado, aún más si se considera que el Estado tiene otros mecanismos a su poder para hacer efectivo el interés fiscal de recaudación, sin que por ello sea justificado ni razonable el menoscabar los derechos del representante legal.

Para fundamentar esta postura se debe hacer una precisa ponderación sobre que debe importar más para un Estado: si la recaudación fiscal, para con esta proteger y garantizar futuros derechos y obligaciones; o los derechos de los individuos a la libre movilidad o libre tránsito. Siendo más preciso, se debe hacer una ponderación entre los principios de efectividad y eficiencia administrativa, frente a los derechos de libre tránsito y libre

movilidad. Para esto, aplicaremos la ley de tres pasos establecida por Robert Alexy, quien postula que la ponderación se puede dividir en tres pasos.

“En el primer paso es preciso definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios. Luego, en un segundo paso, se define la importancia de la satisfacción del principio que juega en sentido contrario. Finalmente, en un tercer paso, debe definirse si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la afectación o la no satisfacción del otro”⁴⁴

En este sentido, al momento en que el funcionario recaudador aplique los principios de razonabilidad y proporcionalidad al ordenar una medida cautelar, salvaguardando de este modo los derechos de los representantes responsables solidarios, podría estar comprometiendo los principios de eficacia y eficiencia. Sin embargo, en base a los correctos pasos expuestos por Alexy, creo que la no satisfacción del principio de eficacia y eficiencia administrativa justifica la protección de los derechos de los individuos involucrados en la prohibición de salir del país. Una vez llegado a este punto puedo pasar a explicar las conclusiones encontradas a este problema jurídico en análisis.

CONCLUSIONES

En el presente trabajo, se ha hecho un análisis de las medidas cautelares en el procedimiento coactivo de nuestro país. Dentro de este análisis, nos hemos centrado especialmente en la medida cautelar de prohibición de salida del país establecida en el artículo 164 del Código Tributario ecuatoriano. Esta medida cautelar tiene varios problemas jurídicos que van desde la inconstitucionalidad que puede identificarse en las normas de rango legal que continúan permitiendo su uso pese a que la Constitución expresamente consigna que esta medida solo debería ser impuesta por un juez; su errónea aplicación en la práctica, en la que muchas veces se dicta esta medida en adición a otras de carácter real que garantizan de forma suficiente el interés fiscal; y, finalmente, la vulneración que puede producirse a los derechos de los individuos, por lo que he encontrado algunas conclusiones oportunas para criticar esta medida.

En un primer momento, en este trabajo se describe la medida cautelar de prohibición de salida del país y cómo ésta es impuesta por los funcionarios ejecutores en los procesos coactivos, con lo que se ha podido demostrar que los derechos fundamentales de libre movilidad y libre tránsito, establecidos en la Constitución de la República del Ecuador y

⁴⁴Robert Alexy. “Epilogo a la Teoría de los Derechos Humanos Fundamentales”. Traducción de Carlos Bernal Pulido, *Revista Española de Derecho Constitucional*, 66 (2002), 32

en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, se ven vulnerados y no son protegidos por el Estado dentro de los procesos coactivos tributarios. En este estudio, se ha podido concluir que el Estado está vulnerando los derechos que está llamado a garantizar y proteger, cuando permite a un funcionario administrativo limitar derechos tan fundamentales en un Estado constitucional de derechos y justicia, como son el derecho al libre tránsito y a la movilidad. Esta vulneración de derechos fundamentales por la prohibición de salida del país carece en la mayoría de casos de justificación. El individuo tiene el derecho de poder transitar por el país y fuera de este, y no por ser un responsable solidario de una sociedad deudora, debería ser impuesta esta medida cautelar sobre el representante legal, mucho menos en aquellos casos en los que la sociedad, que es la deudora principal de la obligación tributaria, cuenta con medios suficientes para responder por la obligación coactivada. Hemos encontrado que el Estado está más preocupado de la debida recaudación de sus impuestos que de proteger los derechos de sus ciudadanos, poniendo el interés fiscal por sobre los derechos de libre movilidad y libre tránsito. Ello no ocurre en otras materias, en las que, por aplicación del COA, la medida personal de prohibición de salida del país solamente puede ser dispuesta por un juez después de incoado un proceso jurisdiccional dirigido a tal propósito.

Fundamentando el hecho de esta vulneración de derechos de los individuos representantes de sociedades, he logrado determinar que esta vulneración se ejecuta por la poca profundización en el tema por parte de los funcionarios recaudadores al momento de ordenar la medida cautelar de prohibición de salida del país. He demostrado cómo el paupérrimo análisis que en ocasiones realizan los funcionarios ejecutores, ocurre como consecuencia de la nula consideración de los principios de proporcionalidad y razonabilidad que deberían ser tenidos en cuenta al momento de imponer una medida cautelar. Se ha visto cómo los principios de proporcionalidad y de razonabilidad en la imposición de una medida cautelar no son conocidos ni aplicados por los funcionarios ejecutores en los procedimientos coactivos en nuestro país. Por otro lado, se ha podido analizar cómo en el derecho español las debidas medidas cautelares tienen que ser adecuadamente analizadas y cumplir con ambos principios (proporcionalidad y razonabilidad) para de esta forma precautelar no solo el cobro de la deuda y el interés del Estado, sino, sobre todo, precautelar los derechos de los individuos. El análisis de ambos principios y su aplicación en las medidas cautelares tributarias, son críticos para el

respeto al debido proceso dentro de un proceso coactivo tributario, por lo que el análisis y ponderación de la efectividad de la medida versus el comprometimiento de los derechos que puede acaecer como consecuencia de su imposición, deben, sin duda, convertirse en requisito para los funcionarios ejecutores.

Dentro del mismo análisis, he encontrado cómo los legisladores en nuestro país se han manifestado contrarios a la imposición de medida cautelar, no solamente por la vulneración de los derechos de libre movilidad y libre tránsito que implica, sino por el simple hecho de que dicha medida resulta inconstitucional. Claramente, el poder legislativo se ha manifestado en contra de esta medida cautelar de prohibición de salida de país al momento de no establecerla en el texto final del COA, en el que se opta por la posición más respetuosa de la Constitución y los tratados internacionales, que es disponer que dicha medida siempre deba ser adoptada por un juez competente, recalcando la severidad que tiene la medida cautelar, que deber ser empleada en casos puntuales y particulares, precisamente porque supone una importante limitación a los derechos de los individuos.

En contrario a estos hallazgos, se ha notado también la clara efectividad que puede llegar a tener la medida cautelar de prohibición de salida del país. Dicha medida, puede verse como un método coercitivo que cumple a cabalidad con los principios de eficacia y eficiencia administrativa propios del privilegio de la auto tutela administrativa que posee el Estado. Esta efectividad claramente puede ser apreciada en casos en los que el representante de una sociedad, al verse inmiscuido en este impedimento, decide pagar la deuda tributaria de la sociedad para poder recuperar su derecho de libre tránsito y libre movilidad. Sin embargo, frente a la efectividad del cobro de un tributo, se encuentran los derechos fundamentales de los individuos, que se vulneran por la aplicación de la medida cautelar de prohibición de salida del país.

Luego de realizar esta investigación, concluyo que no es justificable que en beneficio de la efectividad recaudadora del Estado, se vean vulnerados los derechos de los representantes legales de las sociedades. Los derechos humanos de libre movilidad y libre tránsito siempre deberán primar por sobre los intereses recaudadores del Estado; y en cumplimiento del mandato constitucional contenido en el artículo 3 de la Constitución de 2008, debería ser el propio Estado el que se asegure de que dichos derechos sean garantizados y protegidos. Por ende, estimo que es equivocada la posición del Código

Tributario de permitir la aplicación de la medida cautelar en cuestión, ya que la limitación de los derechos al libre tránsito y la libre movilidad, no se justifica por la necesidad de asegurar el interés fiscal recaudador del Estado.

Por último, es necesario mencionar que el análisis de los principios de proporcionalidad y razonabilidad, abordados en este artículo, ayudaría sin duda a que no se den más casos de vulneración de derechos de los representantes legales de una sociedad. Si el funcionario ejecutor llega a hacer un análisis de la proporcionalidad y la razonabilidad de las medidas cautelares tributarias que debe imponer en cada caso, es probable que las prohibiciones de salir del país a los responsables solidarios cesen. Asimismo, creo que el poder legislativo para ayudar a la protección de los derechos debería hacer una reforma al Código Tributario y derogar esa opción que le otorga al funcionario ejecutor, de la misma forma que lo hizo en el resto del ámbito de la actividad administrativa, regida por el COA. De esta forma, el funcionario ejecutor podría ordenar otras medidas cautelares, de naturaleza real, y solamente podría apelarse a la medida de prohibición de salida del país cuando sea un juez el que la dicte.

Como complemento a lo señalado, estimo que el legislativo deberá imponer también la observancia de los requisitos de proporcionalidad y razonabilidad como limitación al poder del funcionario ejecutor y como un requisito de motivación imprescindible al dictar cualquier medida cautelar que estime conveniente o necesaria dentro de un proceso de ejecución. En este mismo sentido, sería conveniente, además, que se introduzcan consecuencias claras y definidas para los funcionarios ejecutores que emiten medidas cautelares desproporcionadas o irrazonables. Actualmente, si bien el Código Tributario establece que los funcionarios ejecutores son responsables por las medidas que dictan, la consecuencia que se ha previsto para las actuaciones de estos funcionarios que no se apegan a la ley, no resulta suficientemente disuasiva para evitar abusos por parte de estos funcionarios. Existen pocos casos en los que los contribuyentes hacen efectivos esos remedios (por ejemplo, el recurso de queja o la acción de daños y perjuicios), y, por ende, los funcionarios ejecutores no parecen comprender la real dimensión que pueden tener sus actuaciones. Finalmente, considero que la Corte Constitucional del Ecuador debería declarar la inconstitucionalidad del artículo 164 del Código Tributario por encontrarse esta norma completamente descontextualizada frente al texto constitucional actual de nuestro país. Cabe recordar que el Código Tributario fue promulgado en 1975, cuando

regía en nuestro país un gobierno de facto, y que muchas de las normas que ese Código originariamente preveía, incluido el artículo 164 antes indicado, obedecían a un momento histórico y jurídico muy diferente al hoy imperante. Con los matices que fueron introducidos en nuestra Constitución de 2008, parecería ser momento de que la Corte Constitucional realice una ponderación entre los principios de eficacia y eficiencia administrativa, y los derechos al libre tránsito y la movilidad de los individuos. Seguramente al hacer una interpretación contextualizada de nuestro ordenamiento jurídico, sopesando los derechos fundamentales y los principios del quehacer administrativo, la Corte llegaría a la conclusión de la necesidad de impedir que un funcionario administrativo tenga la capacidad de constreñir el ejercicio del derecho fundamental al libre tránsito y a la movilidad, y la obligación de que se impongan las medidas cautelares observando la debida proporcionalidad y razonabilidad al momento de vigilar el cumplimiento del interés fiscal.