

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**Problemas jurídicos de la clausura tributaria en el Ecuador**

Autor: Santo Benito Cuzme Macías

Tutor: Gustavo Durango Vela

**Quito, 2017**



## Cláusula de cesión de derechos

Yo, Santo Benito Cuzme Macías, autor de la tesis titulada “Problemas Jurídicos de la clausura tributaria en el Ecuador”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos a la obtención del título de Magister en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos: virtual, electrónico, digital óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentar cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 19 de abril de 2017

---

AB. Benito Cuzme Macías

## **Resumen**

El presente trabajo investigativo se refiere a los problemas jurídicos de la clausura tributaria en el Ecuador, para lo cual se analiza la normativa que se aplica en el acto administrativo sancionatorio y su procedimiento previsto en la ley con fines recaudatorios. No obstante, dicha aplicación podría transgredir principios y garantías constitucionales y, por ende, las consecuencias jurídicas, repercutiendo contra derechos de los contribuyentes frente al Estado.

La fundamentación teórica de esta investigación empieza con la revisión general de las normativas jurídicas, que trata de la potestad sancionadora y la facultad resolutoria que la ley, la doctrina y la jurisprudencia establecen en materia procesal tributaria ecuatoriana y de otros países, enmarcada dentro de los principios fundamentales, cuyo objetivo es hacer notar los vacíos legales de las normas que regulan el procedimiento de la clausura tributaria en circunstancias en que la administración tributaria, en ejercicio de su potestad sancionadora, podría actuar de manera discrecional, con lo cual no sólo que se incumple con el debido proceso que establece la Constitución, sino que también se dejaría al contribuyente o sujeto pasivo en absoluta indefensión.

Se analizan, de manera íntegra, los fines y efectos jurídicos de la clausura tributaria ecuatoriana, comparada con los países de la región y otros; las acciones de impugnación en vía contenciosa tributaria; la acción de protección vigente en la Constitución, y los potenciales efectos negativos que podrían darse para el Estado y el contribuyente. Análisis que ha permitido evidenciar que la implantación de la figura de la clausura tributaria como sanción en la legislación ecuatoriana, es un trasplante jurídico que tiene muchos vacíos legales que afectan a los contribuyentes en sus derechos y garantías Constitucionales. Finalmente, se establecen conclusiones y recomendaciones factibles y objetivas en la legislación ecuatoriana, a fin de lograr armonía entre las normativas jurídicas y que se respeten los derechos fundamentales que garantiza la Constitución, los tratados y convenios internacionales y las leyes que conforman el ordenamiento jurídico del Ecuador.

Descriptor: Clausura; Principios; Derechos; Garantías; Constitución; Transgresión.

## **Dedicatoria**

A la memoria de mis padres, quienes sembraron y cultivaron en mí ser valiosos principios y valores que se han constituido en permanente fortaleza y deseo de superación ante las adversidades de la vida y que, desde el cielo, se congratulan por la culminación del presente trabajo, haciendo realidad uno de mis sueños. A mi esposa, Magdalena López García, cuyo amor, comprensión y apoyo incondicional, son fuente de inspiración, estímulo y perseverancia para alcanzar mis metas. A mis hijos y nietos, por su cariño, ternura y respaldo permanente, que impulsan mi superación. Al Director de Tesis, Señor Dr. Gustavo Durango Vela, Maestro y amigo, quien con sabiduría y consejos transmite sus conocimientos y experiencias, aporte fundamental para que el presente trabajo investigativo sea una realidad.

## **Agradecimiento**

A Dios, por darme la vida, salud, sabiduría y toda la fortaleza para realizar mis sueños y ponerlos al servicio de los demás, sobre todo a quienes más lo necesitan. A la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador y, de manera especial, a sus inolvidables maestras y maestros, verdaderos guías del sendero del conocimiento, quienes durante mi vida de estudiante transmitieron sus conocimientos y experiencias. A mi esposa, Magdalena López García, que, con su amor, ternura, comprensión y apoyo incondicional, se ha constituido en fuente de inspiración para alcanzar mis metas. Al Señor Dr. Gustavo Durango Vela, profesor y amigo que, con sabiduría y aciertos, ha transmitido sus conocimientos y experiencias, aporte fundamental para que el presente trabajo investigativo sea una realidad. Al Señor Dr. Alfredo Contreras Villavicencio, por transmitirme sus conocimientos y experiencias y permitirme incursionar como su Asistente de Cátedra de Derecho Tributario, valiosa experiencia que ha motivado realizar mis estudios de posgrados en relación a esta materia. Al Señor Dr. Augusto Durán Ponce, quien como Maestro y amigo, me brindó su apoyo, y ha sido un pilar fundamental en la elaboración de este trabajo investigativo. A las compañeras y compañeros, por la maravillosa experiencia vivida durante el tiempo de estudios que compartimos e intercambiamos conocimientos dentro y fuera de las aulas de clases. De manera especial a la compañera y amiga, Dra. Yolanda Yupangui, Mujer ejemplar; Maestra responsable; y, Magistrada digna, por el valioso aporte de sus conocimientos en el ámbito tributario.

## Tabla de contenido

Introducción .....	8
Capítulo primero: Clausura como sanción en materia tributaria .....	10
1. Generalidades sobre la clausura.....	10
1.1. Concepto de clausura.....	11
1.2. Naturaleza jurídica de la clausura .....	13
2. Reseña histórica de la clausura en el ámbito del derecho tributario .....	15
3. Análisis dogmático de la clausura .....	19
3.1. La clausura tributaria como infracción formal.....	20
3.2. Teoría administrativista .....	21
3.3. Teoría tributaria.....	22
3.4. Teoría penalista .....	23
4. Principios generales del derecho tributario .....	24
5. Principios constitucionales que establecen límites en los procedimientos sancionatorios tributario respecto a la clausura .....	27
5.1. Principio de legalidad .....	27
5.2. Reserva de ley .....	28
5.3. Principio de igualdad y equidad tributaria. ....	32
5.4. Principio de seguridad jurídica .....	33
5.5. Principio de proporcionalidad .....	34
6. Garantías constitucionales del debido proceso frente a las sanciones de clausuras tributarias .....	37
7. Procedimiento administrativo en la sanción de la clausura tributaria .....	38
8. Facultades de la administración tributaria .....	40
9. La potestad sancionadora .....	40
9.1. Acto administrativo sancionador .....	43
9.2. Jurisprudencia .....	49
10. Facultad resolutoria de la autoridad administrativa tributaria .....	51
10.1. Jurisprudencia .....	55
11. Derechos de los contribuyentes respecto a la clausura .....	56

Capítulo segundo: Marco normativo ecuatoriano.....	60
1. La clausura tributaria en la legislación ecuatoriana .....	62
1.1. Breve reseña histórica del derecho tributario administrativo y contencioso en el Ecuador desde el año de 1959. ....	66
1.1.1. Antecedentes .....	66
2. Análisis jurídico de la clausura tributaria en el ordenamiento ecuatoriano .....	68
3. Análisis jurídico de la clausura tributaria comparada con países de la región .....	74
4. Acciones que el contribuyente puede ejercer frente a la sanción de clausura tributaria. ....	82
5. Acción de impugnación de la clausura en vía contenciosa tributaria ecuatoriana ..	83
6. Acciones constitucionales vigentes en el Estado ecuatoriano en relación a la clausura tributaria .....	86
6.1. Jurisprudencia .....	87
6.2. Competencia para conocer la acción ordinaria de protección .....	89
7. La clausura tributaria y sus potenciales efectos jurídicos, tanto para la administración tributaria como para el contribuyente .....	91
Conclusiones y recomendaciones específicas.....	96
Bibliografía .....	101

## **Introducción**

El presente trabajo investigativo se refiere a los problemas jurídicos de la clausura tributaria en el Ecuador, en el cual se analiza la normativa que se aplica en el acto administrativo sancionatorio y su procedimiento, que tiene como fin recaudar más tributos; sin embargo, su aplicación podría vulnerar principios y garantías constitucionales, reconocidos en la Constitución ecuatoriana, así como también los que están consagrados en los tratados y convenios internacionales. En tal virtud, ameritan un estudio profundo y objetivo sobre el espectro procesal administrativo tributario ecuatoriano y sus implicaciones directas en la realidad del país.

En la legislación ecuatoriana se establecen tres causales de clausura tributaria: Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aun cuando en la declaración no se cause impuestos; no proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente; y, no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.

Esta investigación está enfocada al análisis de la tercera causal, es decir, cuando la administración tributaria, en ejercicio de su potestad sanciona mediante acto administrativo sancionatorio al contribuyente o responsable con la clausura por no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios, por configurarse la infracción tributaria, ya sea por acción u omisión podría aplicarse la sanción de clausura para precautelar el bien jurídico.

La fundamentación teórica de esta investigación empieza en el capítulo primero, con el estudio exploratorio de los antecedentes doctrinarios y jurídicos de la clausura y su figura como sanción, en aplicación de las facultades: resolutoria y sancionadora de la Administración Tributaria. En la aplicación de dichas facultades la autoridad competente debe actuar enmarcada dentro de los principios fundamentales, los derechos y garantías que establece la Constitución, en estricto cumplimiento a la ley, la doctrina y la jurisprudencia en materia procesal tributaria ecuatoriana y de otros países.



En el capítulo segundo se hace un análisis normativo en el marco de los derechos y garantías constitucionales, los factores que le son inherentes dentro de la esfera legal del país y los efectos jurídicos de la clausura tributaria ecuatoriana, comparada con los países de la región y otros; las acciones de impugnación en vía contenciosa tributaria; la acción de protección vigente en la Constitución, y los potenciales efectos negativos que podrían darse para el Estado y el contribuyente.

El objetivo de esta investigación es hacer notar los vacíos legales de las normas que regulan el procedimiento de la clausura tributaria en circunstancias en que la administración tributaria, en ejercicio de su potestad sancionadora, podría actuar de manera discrecional, con lo cual no sólo que se incumple con el debido proceso que establece la Constitución, sino que también se dejaría al contribuyente o sujeto pasivo en absoluta indefensión.

Este estudio busca plantear el efectivo e integral cumplimiento de los principios fundamentales que garantiza la Constitución a todas las personas y, de manera especial, a aquellas que de una u otra forma están relacionadas a la obligación tributaria ecuatoriana, a fin de adoptar un cuerpo normativo que se base en el respeto a los principios constitucionales por los que administran justicia y los administrados, con equidad, proporcionalidad y eficiencia ajustada a las necesidades inherentes y propias de la sociedad ecuatoriana, y, por ende, aplicar un sistema más justo y equitativo, sin restricción de los derechos y garantías constitucionales.

Finaliza la investigación con los fundamentos necesarios que dan cabida a las conclusiones y recomendaciones factibles y objetivas en la legislación ecuatoriana, a fin de lograr armonía entre las normativas jurídicas y que se respeten los derechos fundamentales que garantiza la Constitución, los tratados y convenios internacionales y las leyes que conforman el ordenamiento jurídico del Ecuador.

## **Capítulo primero**

### **Clausura como sanción en materia tributaria**

El presente estudio tiene como objetivo principal analizar, si en el procedimiento de la clausura tributaria, como sanción a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, se vulneran principios y garantías constitucionales.

Otro objetivo es examinar si existen vacíos legales en la normativa vigente respecto a la defensa oportuna y eficaz de los contribuyentes frente al Estado.

#### **1. Generalidades sobre la clausura**

La clausura o cierre de los establecimientos de negocios en materia tributaria, como acto administrativo sancionatorio es uno de los mecanismos que el Fisco ha implementado en la legislación ecuatoriana con fines recaudatorios. No obstante, la forma en que se aplica dicha sanción por parte de la Administración Tributaria, podría afectar derechos y principios constitucionales de los contribuyentes o sujetos pasivos, más aún cuando no se cumple con el debido proceso que garantiza la Constitución de la República del Ecuador, en adelante CRE. En tal virtud, la sanción de clausura tributaria merece un amplio análisis respecto al bien jurídico tutelado, el cual debe ser protegido y garantizado no sólo para el Estado, sino también debe garantizar la tutela efectiva de los derechos e intereses de los contribuyentes, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad. La sanción de clausura tributaria se da cuando la Administración tributaria en ejercicio de su potestad la aplica en contra de los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, por presuntas infracciones de incumplimientos de deberes formales que la normativa tributaria establece.

El desarrollo y análisis de este estudio, está enfocado a la revisión conceptual, procedimiento y en la vulneración de principios y garantías constitucionales que podrían ser violentados en ciertos actos y resoluciones de la autoridad pública, en la administración tributaria, la cual trae como consecuencias conflictos entre los sujetos pasivos o contribuyentes, que se sienten afectados en sus derechos fundamentales, y el sujeto activo (Estado), representado por los funcionarios de la administración pública del Estado ecuatoriano.

Como parte fundamental está el análisis, especialmente de las garantías constitucionales y los factores que le son inherentes dentro de la esfera legal del país y a las implicaciones que acarrea la ejecución de la clausura. La justicia ecuatoriana, en materia tributaria, se ve entorpecida por una serie de reformas que no logran ajustarse con eficacia a un sistema sancionatorio justo y equitativo. Dichas reformas no han sido suficientes para encontrar soluciones procesales y técnicas para una mejor aplicación de la justicia en nuestra sociedad.

### **1.1. Concepto de clausura**

Para iniciar el análisis de la figura de la sanción de clausura tributaria, es necesario establecer el significado de la misma, destacando que no existe una definición específica.

Se puede afirmar que la clausura es una construcción de la doctrina, de los tratadistas y del legislador, la misma que ha sido incorporada en el derecho positivo, y en la legislación de los Estado, motivo por el cual tiene varias definiciones responden al sistema sancionatorio de cada país.

Como el concepto de clausura dentro del derecho es amplio, su definición y análisis se enfocará específicamente al ámbito tributario. En la legislación ecuatoriana el concepto de clausura tributaria, se encuentra en el literal a) de la Séptima Disposición General de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, publicada en el suplemento del Registro Oficial N° 181, de 30 de abril de 1999, el mismo que señala lo siguiente: “La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos, cuando éstos se hallen incurso en”<sup>1</sup> determinadas causas. No obstante, Álvarez, señala que, debe recordarse que la palabra “clausura” reconoce como raíz la palabra latina *claustrum* que significa encierro, al respecto hace su definición y dice lo siguiente:

[...] se trata de una sanción que establece el legislador para ser aplicada ante el incumplimiento de ciertos deberes formales que vienen impuestos por la ley, o por la normativa reglamentaria inferior, cuya consecuencia fundamental consiste en el cierre por un tiempo determinado del establecimiento donde el sujeto pasivo

---

<sup>1</sup> Ecuador, “Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas”. *Registro Oficial, Suplemento, No.181* (30 de abril de 1999), Séptima disposición general, de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas. En adelante LRFPA.

desarrolla su actividad económica.<sup>2</sup>

Este criterio muy respetable, será analizado más adelante, conjuntamente con otros emitidos por diferentes autores fundamentados en la doctrina que cuenta con abundante y diversos criterios respecto al concepto de clausura tributaria como sanción. En este sentido Álvarez cita a Bertaza y Díaz, quienes al referirse a la clausura tributaria sostienen lo siguiente:

Podemos sostener que la pena de clausura, que se impone por el incumplimiento de deberes tributarios, es el reproche legal a determinados comportamientos antijurídicos definidos por la Ley Fiscal, que consiste en el cierre temporario del local o establecimiento del contribuyente o responsable donde éstos realizan actividades industriales, comerciales o de servicios, con independencia de que las infracciones se cometan o no dentro de dichos locales.<sup>3</sup>

Estos dos últimos conceptos hacen referencia a dos elementos punitivos: el primero, a la sanción de clausura que establece el legislador por incumplimiento de ciertos deberes formales, que consiste en el cierre temporal del establecimiento donde realiza la actividad económica el sujeto pasivo; el segundo, señala que la pena de clausura se impone por incumplimiento de deberes tributarios, del contribuyente o responsable que cometa la infracción dentro o fuera del establecimiento o local donde realiza su actividad industrial, comercial o de servicios. El primero se refiere solo a la parte formal y reglamentaria de la actividad económica del establecimiento o local del sujeto pasivo, mientras que el segundo hace referencia a los deberes tributarios, dentro y fuera del local del contribuyente o responsable; esto es, infracciones tributarias de manera general, al señalar deberes tributarios. No así el primero, que señala sólo las infracciones formales. No obstante, en los dos casos, la consecuencia es el cierre temporal del local o establecimiento del sujeto pasivo, lo que, entre otras, incluye lucro cesante y daño emergente.

En la definición y análisis del concepto de clausura tributaria, es necesario considerar lo que establece el Diccionario de la Real Academia Española, que en las acepciones del vocablo, entre otras, están las siguientes: “Acto solemne con que se terminan o suspenden las deliberaciones de un congreso, un tribunal, etcétera [...]. Cerrar por orden de la autoridad”<sup>4</sup>. Estas definiciones son de carácter general, sin

---

<sup>2</sup> Juan Manuel Álvarez Echagüe, *La Clausura en Materia Tributaria*, (Buenos Aires: AD.HOC, 2004), 97.

<sup>3</sup> Bertaza y Díaz Ortiz, *La Clausura Impositiva*, (Buenos Aires: Errepan, 1997), 11

<sup>4</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 4ª definición, Edición del Tricentenario. Tomo I (Madrid: 2017), 324.

embargo, tienen relación con el acto resolutorio sancionador en materia tributaria, ya que son definiciones que utiliza la autoridad competente, la misma que revestida de amplias facultades emite acto resolutorio ordenando el cierre temporal o definitivo del local o establecimiento comercial donde desarrolla la actividad económica el contribuyente o responsable de la obligación tributaria. Dichos actos emitidos mediante resolución por autoridad competente producen efectos jurídicos y tienen eficacias una vez que hayan sido debidamente notificados.

Las acepciones que constan en el vocablo del “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”, cuyo autor es Guillermo Cabanellas, necesariamente deben ser consideradas al momento de utilizar los términos jurídicos, por quienes ejercen una determinada función pública como autoridad en la administración de justicia o por quienes ejercen sus derechos subjetivos, entre los cuales están los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria. Así, por ejemplo, entre otras acepciones está la siguiente: “[...] en sentido civil, acto solemne con que se pone término a las sesiones de un tribunal o las deliberaciones de un congreso o importante asamblea.

En algunos países sudamericanos, cierre material de locales o partes de los mismos por disposición de la autoridad e incluso como medida particular por cualquier motivo”.<sup>5</sup>

La doctrina no es unánime en la definición del concepto de clausura tributaria, razón por cual se dan diversas definiciones. No obstante, se puede afirmar que en su mayoría están orientadas a la legislación de cada país.

Giuliani Fonrouge, al referirse a las penalidades tributarias, afirma que “El régimen de sanciones por infracciones tributarias depende de las características del derecho positivo de cada país; [...],<sup>6</sup> cuyos fines y efectos jurídicos son comunes, tanto para el Estado como para el contribuyente.

## **1.2. Naturaleza jurídica de la clausura**

El Derecho Tributario material debe complementarse con el Derecho Tributario formal para lograr que la normativa fiscal general y abstracta se aplique en caso concreto. La normativa en la legislación ecuatoriana para aplicar la sanción de

---

<sup>5</sup> Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, 3º y 4º definición, Vigésima edición. Tomo II (Buenos Aires: Heliasta S.R.L., )170-1 (*resaltado particular*)

<sup>6</sup> Carlos M. Giuliani Foronrouge, *Derecho Financiero Volumen II*, ( Buenos Aires: Depalma 1984), 678

clausura tributaria establece de forma concreta tres causales<sup>7</sup>, y su naturaleza jurídica está relacionada con la obligación tributaria, que tiene el contribuyente frente a los deberes formales y los requerimientos que la Administración Tributaria en ejercicio de sus potestad realiza para verificar el cumplimiento de la ley y su reglamento en materia fiscal.

Dichas causales que establece la ley están dentro de las sanciones que consagra el Código Orgánico Tributario, en adelante COT, como contravenciones y faltas reglamentarias. Esto es que no están tipificadas como delitos. Según el COT las contravenciones y faltas reglamentarias son sancionadas con multas que oscilan, en el primer caso, entre treinta y mil quinientos dólares y, en el segundo, entre treinta y mil dólares, debiendo observarse el principio de proporcionalidad. Sin embargo, la ley antes mencionada no guarda armonía ni con el COT ni el principio de proporcionalidad.

Sainz de Bujanda, al referirse a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria sostiene que “Sin un concepto sustancial, claro y preciso, de la infracción criminal, no podrá abordarse el problema de determinación de la naturaleza jurídica de la infracción tributaria. Dicho en otros términos: el concepto de la infracción criminal constituye un presupuesto lógico del concepto de la infracción tributaria.”<sup>8</sup>. El procedimiento en que se ejecuta la clausura tributaria no cuenta con reglas claras y precisas.

El crecimiento e importancia de las obligaciones de los deberes formales, son parte de la relación jurídica tributaria, con lo cual se siguen multiplicando y diversificando las obligaciones de los contribuyentes o responsable de la obligación tributaria<sup>9</sup>. Específicamente, este estudio se refiere a la causal tercera, es decir, la sanción de clausura que la ley establece por no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios, siendo el caso

---

<sup>7</sup> LRFP, Las causales son:

- i. Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en la fechas y plazos establecidos para el efecto, aun cuando en la declaración no se cause impuestos;
  - ii. No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente;
  - iii. No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.
- La clausura, que no podrá ser sustituida con sanciones pecuniarias, se aplicará sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar.

<sup>8</sup> Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho (Fragmentos)* (Madrid Centro de estudios políticos y constitucionales, 2015), 82.

<sup>9</sup> Aldo Mario Alurralde, *El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de Clausura Tributaria*, (Buenos Aires, Rubinzal-culzoni Editores, 2009), 18

concreto de este estudio, en el que se analiza si se cumple el debido proceso en el procedimiento de ejecución de la clausura tributaria en contra de los contribuyentes, así como también si se cumple o no con los principios y garantías constitucionales, que son derechos fundamentales adquiridos y reconocidos en la Constitución y tratados internacionales.

No obstante, la naturaleza jurídica y el procedimiento de la sanción de clausura tributaria no tienen un criterio unánime en cuanto a la doctrina. Villegas, en relación a la clausura, dice lo siguiente:

[...] es una verdadera pena porque significa una pérdida de bienes consistente en la indisponibilidad de los derechos a la utilización de inmuebles durante cierto lapso. Dicha pena tiene carácter de retributiva por el mal causado e implica infringir una privación de derechos que en el caso son los de trabajar, comerciar o ejercer industria lícita durante cierto tiempo.<sup>10</sup>

De lo cual se puede afirmar que con la clausura tributaria, por una parte, se pretende que el sujeto pasivo de la obligación tributaria se obligue a colaborar con la Administración Tributaria y a cumplir con ciertos deberes formales, caso contrario, el incumplimiento de los mismos se derivan en una infracción; y, por otra, no solo que lo obligan a retribuir el presunto daño causado, sino que también lo privan de derechos: como el derecho al trabajo, al derecho de hacer uso de su propiedad privada, entre otros derechos que están garantizados en la CRE, en los convenios y tratados internacionales.

## **2. Reseña histórica de la clausura en el ámbito del derecho tributario**

De acuerdo a la investigación realizada, no se ha podido establecer con precisión como se aplicó la clausura tributaria en las diferentes épocas o periodos de la humanidad. No obstante, se ha podido evidenciar que se han dado procedimientos sancionatorios que tienen relación directa con esta figura del Derecho Tributario, y que, el objetivo principal de dicha figura es recaudar impuestos, los mismos que se han ido perfeccionando a través de los períodos más importantes en las distintas sociedades organizadas, tales como son los casos de: Babilonia; la antigua Grecia; el poderoso Imperio Romano; la época medieval; el Nuevo Mundo; y, finalmente, el caso ecuatoriano.

---

<sup>10</sup> Villegas Héctor, *Régimen Penal Tributario Argentino*, (Buenos Aires: Depalma, 1993), 205.

La historia de los impuestos es tan antigua como la sociedad misma. En la medida en que los grupos humanos se han organizado en comunidades independientes, han establecido diferentes tipos y formas de impuestos para cubrir las necesidades de la vida en comunidad.

Un impuesto es una contribución que se establece por ley para que los ciudadanos aporten al Estado, mediante un pago en dinero o en especie, para beneficio de la colectividad. Los impuestos son la base principal que sustenta los gastos del Estado.

Los primeros censos conocidos fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, y constituye el primer código conocido de la historia.

Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de C, los censos se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos.

Este código finaliza con un epílogo que glorifica la ingente labor realizada por Hammurabi para conseguir la paz, con una explícita referencia a que el monarca fue llamado por los dioses para que "la causa de la justicia prevalezca en el mundo, para destruir al malvado y al perverso", además de describir las leyes para que "la gente disfrute de un gobierno estable y buenas reglas", que se dicen escritas en un pilar para que "el fuerte no pueda oprimir al débil y la justicia acompañe a la viuda y al huérfano".

En un segundo plano se presentan las ciudades Estado de Grecia. Según Sáez de Bujanda<sup>11</sup>, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la prosecución del bien público. En la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad. En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos.

Roma, estableció para sufragar sus inmensos gastos (militares, de infraestructuras), un tributo especial a las tierras conquistadas, el "*tributum* o

---

<sup>11</sup> Fernando Sainz de Bujanda, *Clausura de un centenario*, Revista de Occidente (Madrid, 1974),



*estipendium*”, que gravaba la tierra y otro que recaía sobre las personas, “*tributum capitis*” que, generalmente, se exigía a todos por igual.

El imperio romano quedó registrado en la historia a través de libros sagrados como el Talmud judío, que conserva un dicho popular: "Al mundo bajaron diez medidas de riqueza, y Roma se quedó con nueve"; de igual manera en la Biblia, el famoso precepto “Dad, pues, a César lo que es de César y a Dios lo que es de Dios”<sup>12</sup>, expuesto por Jesús al referirse en la materia impositiva de Roma sobre las colonias.

En esta primera parte todavía no se observa ninguna circunstancia que haga alusión a la clausura, ya que el código de Hammurabi, por ser el primer registro del derecho legislado, no brinda mayores indicios de esta figura, pero si lo hace con respecto a la materia tributaria.

La siguiente fase de la historia es en la época griega, en la que los tributos eran más una distribución para obras y guerras, que es una forma de mantener al Estado, hasta llegar al Estado Romano, en donde el ejército, para fortalecer su Estado, empezó con la confiscación, pero no de sus ciudadanos romanos, lo hicieron con los bienes y propiedades de los vencidos en guerra. En esta época de la historia no existe clausura de establecimientos, pero ya se empiezan a imponer sanciones para fomentar los ingresos del Estado a través de tributación.

En la Edad Media son mayores las formas de sancionar a los evasores y de igual manera se perfeccionan los métodos de sancionar a los mismos. De esta manera se ve que los medios de confiscación son más cruentos y exagerados por beneficiar a los reyes y al Estado.

La clausura se daba de una manera extraña, ya que no se permitía a sus dueños entrar a sus propiedades y de esta manera se procedía a terminar con los medios generadores de riqueza, como un escarmiento para todos aquellos evasores; pero la clausura no se perfeccionará hasta la época Republicana y después de la Revolución Francesa, en la que se consolidan los primeros derechos humanos.

En Ecuador, los primeros tributos llegaron con los antecedentes de los procedimientos que se realizaban en Europa en la Edad Media. Establecida la Colonia española en América, empezó la tributación, con las actividades que generaban ingresos para la Corona Española, como son los obrajes, las mitas o las

---

<sup>12</sup> La Biblia, Evangelio según San Mateo 22:21

encomiendas. También existieron otras formas de imposición entre las cuales se encontraban los monopolios fiscales del Estado, que eran el pago de impuestos al consumo de aguardiente, tabaco, sal, pólvora entre otros. Los Almojarifazgos, que consistían en tributo aduanero.<sup>13</sup>

Las diferentes formas de tributo y la mita dieron lugar a continuos abusos e injusticias, así como a la permanente deserción de la población de sus lugares de origen, para convertirse en indios forasteros y no tributar.

En la Audiencia existió una continua movilidad de la población indígena. Se llamó forasteros a los indígenas que escapaban de su comunidad original y se establecían en otras comunidades o en las ciudades. Por ejemplo, un Saraguro estaría establecido y residiendo en una comunidad otavaleña.

Los indios forasteros fueron conocidos también como vagabundos, peinadillos o indios sueltos. El forasterismo era una estrategia para evadir el pago del tributo, el turno de la mita y los abusos, y para buscar mejores condiciones de vida.

En Ecuador se dieron cambios importantes en la presidencia del Dr. Isidro Ayora<sup>14</sup>, con la creación del Banco Central del Ecuador y de la Contraloría General del Estado, el 2 de diciembre de 1927, como consecuencia del asesoramiento prestado al país, por la Misión Kemmerer<sup>15</sup> entró en vigencia la Ley Orgánica de Hacienda, publicada en el Registro Oficial N° 448, de 16 de noviembre de 1927, que crea la Contraloría General de la Nación, como departamento independiente del gobierno, con el objeto de realizar el control fiscal, compilar cuentas y constituir la oficina central de la Contabilidad del Estado.<sup>16</sup>

A partir de este año empiezan a regularse las clausuras, pero en un principio, las discrepancias que surgían entre las personas que integraban la relación tributaria, eran solucionadas por las autoridades estatales dentro del marco administrativo, esto es que, los problemas tributarios estaban confundidos con los de tipo administrativo, es decir, no había la diferencia que hoy existe entre lo Contencioso Administrativo y el Contencioso Tributario.

---

<sup>13</sup>Daniela E. Erazo Galarza, *Evolución Histórica de las Principales Regulaciones Constitucionales y Legales del Régimen Tributario en el Ecuador*, (Quito, Corporación de Estudio y Publicaciones, 2014), 67

<sup>14</sup> Gustavo Durango Vela, *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana*, (Quito, Edipcentro, 2010), 79

<sup>15</sup> Alfredo Contreras Villavicencio, *Derecho Bancario y Monetario*, (Quito-Ecuador, 1999), 10

<sup>16</sup>Ecuador, Contraloría General del Estado. Consulta 08 de julio 2015. <<http://www.contraloria.gob.ec/>>

Esto provocaba verdaderas divergencias y, más que ello, se producían en ciertas ocasiones, injusticias, especialmente, en lo que tenía que ver con el contribuyente, puesto que era la propia administración la que cumplía todas las funciones en el quehacer tributario, es decir era juez y parte, dejando al contribuyente en indefensión. Hacía falta un órgano jurisdiccional (Tribunal de Justicia) que haga de mediador entre las dos partes, dándole a cada quien lo que le corresponde.

### **3. Análisis dogmático de la clausura**

La doctrina sustentada por autores respecto al tema relacionado con la clausura tributaria, no tiene un criterio unánime en cuanto a la naturaleza jurídica y el procedimiento de la sanción de clausura tributaria. No obstante, se puede afirmar que la imposición de la pena de clausura por la comisión de infracciones formales o por incumplimiento de los deberes formales relacionados con la obligación tributaria, ha servido como mecanismo que el legislador crea para que los sujetos pasivos colaboren con la Administración Tributaria, y esta tenga mayores medios para verificar y determinar las obligaciones tributarias materiales propias o de terceros, así como también para combatir la evasión fiscal, aunque en muchos casos dicha sanción se la aplica de manera irrazonable e ilegal.

Al respecto, Alurralde cita y sostiene lo siguiente: “La Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>17</sup> ha sostenido que la sanción de clausura reviste un innegable carácter regresivo, siendo una medida de naturaleza estrictamente penal”, postura a la cual adherimos a pesar de encontrarse dentro de los “actos de la Administración”<sup>18</sup>

Sainz de Bujanda, sostiene que el “Derecho Financiero”<sup>19</sup> es considerado como un sistema de estudio permanente, que busca recursos económicos para que el Estado y los demás entes públicos puedan cumplir con sus fines. Dichos recursos, en ciertos casos, son recaudados por el Estado de forma coercitiva, es decir, aplicando mecanismos sancionatorios como la clausura tributaria.

Troya, al referirse a las facultades de la administración tributaria entre las cuales está la sancionadora, y a los actos emitidos por la administración tributaria que forman parte de la actividad reglada contemplada en el COT, sostiene que, “No

---

<sup>17</sup> Conf. “Lapiduz, Enrique c/DGI s/Acción de Amparo”, CSJN, fallo de fecha 28-4-98

<sup>18</sup> Aldo Mario Alurralde, *El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de Clausura Tributaria*, (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2009), 19.

<sup>19</sup> Sainz De Bujanda Fernando, *Sistema de Derecho Financiero I*, (Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985), 82

existe una definición en las normas de lo que ha de entender por facultades regladas. Es preciso acudir a la doctrina. Dromi dice que la actividad administrativa es reglada cuando se determina el momento, contenido y forma de la misma. Añade que la ley sustituye por anticipado el criterio del órgano administrativo”<sup>20</sup>

Para analizar esta sanción, es necesario ponderar los intereses contrapuestos que se ponen en juego: por una parte, interés del Estado, que busca implantar un sistema de Administración eficiente para cumplir con los objetivos contemplados en la Constitución, para lo cual imponen sistemas sancionadores como mecanismos de disuasión o persecución a la evasión fiscal. Por otra parte, existen derechos y garantías de los contribuyentes establecidos en la Constitución, que deben ser respetados por la Administración Tributaria y por los órganos que administran justicia. Estos son los límites que tienen el Estado y, consecuentemente, todos los servidores públicos en ejercicio de sus funciones. Sin embargo, en muchos casos, con el propósito de alcanzar los objetivos recaudatorios, se vulneran principios constitucionales contemplados en el derecho tributario y en las garantías del debido proceso.

### **3.1. La clausura tributaria como infracción formal**

El Derecho Tributario ecuatoriano en el ámbito administrativo formal, para el juzgamiento de las infracciones, la clasifica en contravenciones y faltas reglamentarias, y según las definiciones que establece el Código Orgánico Tributario en adelante COT, son las siguientes: “Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constante en este Código y otras leyes. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligación general”.<sup>21</sup> Cuyos elementos constitutivos para la sanción en los dos casos se da por el hecho de transgresión de la norma.

Las sanciones administrativas se refieren a infracciones fiscales, que la autoridad destinada a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas

---

<sup>20</sup> José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito, Corporación de estudios y publicaciones, 2014) 226

<sup>21</sup> Ecuador, “Código Orgánico Tributario, en Cod.2005-009”. *Registro Oficial, Suplemento, No.38* (14 de junio de 2005) art.315. En adelante se cita este Código como COT

tributarias, consisten en aplicar penas pecuniarias y otras de índoles accesorias tales como el decomiso y la clausura de establecimientos.<sup>22</sup>

La clausura tributaria es una sanción que bien se podría clasificar como una contravención o falta reglamentaria dentro del derecho administrativo formal tributario, que penaliza con el cierre del establecimiento o lugar donde realiza la actividad económica el contribuyente, por el incumplimiento de los deberes formales, los cuales cada vez se van incrementando, a tal punto que los mismos funcionarios de la Administración Tributaria no tienen claro todos los procedimientos respecto al cumplimiento de la obligación tributaria, por ende podrían ejecutar dicha sanción sin el debido sustento legal, y sin respetar el debido proceso.

### **3.2. Teoría administrativista**

La normativa ecuatoriana establece que las contravenciones tributarias deben ser sancionadas en vía administrativa, sin embargo, las contravenciones tributarias podrían acarrear responsabilidad penal, de ahí que la doctrina no es unánime en la teoría administrativista, puesto que hay criterios opuestos por parte de los estudiosos del derecho, que cuentan con amplios conocimientos en materia tributaria.

Sayagues, al referirse a la naturaleza de las sanciones, impuesta a los infractores de las leyes tributarias, sostiene que “El carácter penal de dichas sanciones, afirmado en numerosos fallos desde hace medio siglo, fue poco a poco abandonado bajo el influjo de la doctrina y se admitió que no constituían penas penales, sino sanciones civiles y, más exactamente, sanciones fiscales, que integran el grupo más amplio de las sanciones administrativas”<sup>23</sup>. Con lo cual se puede afirmar que la sanción de clausura tributaria, a pesar de que muchos estudiosos sostienen el criterio de la corriente penalista, ha ido ubicándose en las sanciones de carácter administrativo tributario.

En la doctrina mucho se ha discutido en relación a la teoría administrativista. Quienes participan de esta postura sostienen que existen diferencias ontológicas entre los delitos y las contravenciones, a pesar de que los fundamentos para llegar a esa

---

<sup>22</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero volumen II*, (Buenos Aires, Depalma, 1984), 585

<sup>23</sup> Enrique Sayagues Laso, *Tratado de derecho administrativo*, 7a edición ( Montevideo, Fundación de cultura universitaria, 2002),401

conclusión sean variados.<sup>24</sup> Para ilustrar esta teoría el autor citado se refiere a varios autores, siendo uno de ellos Andreozzi, quien sostiene lo siguiente:

[...], las contravenciones, administrativas y tributarias, no deben estar en el derecho penal, sino formar parte del derecho administrativo penal o derecho tributario penal. Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque esta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo.<sup>25</sup>

Posición a la cual nos adherimos, porque no solo deben separarse las contravenciones tributarias del derecho administrativo, que goza de autonomía funcional, del derecho penal, sino que también se debe tratar al derecho tributario penal como materia de especialidad y no confundirlo con el derecho penal común. Para garantizar el debido proceso en la administración de justicia se deben nombrar jueces especializados e independientes, en vía administrativa y contenciosa.

### **3.3. Teoría tributaria**

Para abordar esta teoría, necesariamente se debe tomar como referente a uno de los mayores exponentes de esta postura dentro de la doctrina de los países de la región, Giuliani, quien considera que el Derecho Tributario es un derecho histórico que se va conformando con el devenir de los tiempos y que va generando sus propias instituciones que tienen ciertos principios que las sustentan. Respecto a las sanciones sostiene lo siguiente:

Las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las transgresiones y no para reparar daño alguno, como bien se ha dicho, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada en el Código Penal. No se rigen por éste, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse “derecho penal administrativo” o “derecho penal económico”, cuya autonomía científica resulta inadmisibles.<sup>26</sup>

Afirmación que compartimos por considerarla acertada y aplicable al derecho tributario sancionatorio, que tiene como objetivo particular velar por el cumplimiento de las normas fiscales, por lo tanto no se puede pretender aplicar los principios

---

<sup>24</sup> Juan Manuel Álvarez Echagüe, *Las Sanciones Tributarias Frente a sus Límites Constitucionales*, (Buenos Aires: AD.HOC, 2004), 39.

<sup>25</sup> Manuel Andreozzi, *Derecho tributario argentino tomo II*, (Buenos Aires, TEA. 1951), 363 autor citado por Álvarez.

<sup>26</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero volumen II*, (Buenos Aires, Depalma, 1993), 631

generales del derecho penal común en el derecho punitivo tributario, porque ambos deben cumplir fines distintos. Villegas, al referirse a la autonomía del derecho tributario, sostiene lo siguiente: “Por nuestra parte, pensamos que es posible sostener fundadamente la autonomía científica del derecho tributario material (con las limitaciones que surgen de todo derecho)”,<sup>27</sup> el mismo que luego de hacer un amplio análisis en torno a la autonomía del derecho tributario, concluye sosteniendo lo siguiente: “Pensamos, entonces, que se cumplen los recaudos suficientes como para tener por científicamente autónomo al derecho tributario material.”<sup>28</sup>

En la doctrina también se sostiene que no se aplican a los ilícitos tributarios los principios del Derecho Penal común, excepto que la ley tributaria remita expresamente a tales normas.

### 3.4. Teoría penalista

Esta teoría sostiene que no hay diferencias ontológicas esenciales entre las sanciones penales y las administrativas. En este sentido, Sainz de Bujanda, sostiene lo siguiente: “Entendemos que no existe ninguna separación sustancial entre lo «injusto Criminal» y lo que ha dado en llamarse lo «injusto administrativo». En rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en otras leyes-cualquiera sea la naturaleza de estas últimas- es de tipo formal”<sup>29</sup>. No obstante, también reconoce que entre una y otra no es posible señalar una línea divisoria sustancial. Se puede evidenciar que esta teoría sigue siendo materia de discusión por parte de los tratadistas con diferentes doctrinas.

Uno de los que ha hecho duros cuestionamientos a la figura de la clausura tributaria es Álvarez,<sup>30</sup> quien al referirse a la teoría penalista sostiene que:

Para quienes nos enrolamos en esta teoría, no existen diferencias ontológicas esenciales entre las sanciones penales y las administrativas, existiendo entre ellas una unidad sustancial, ya que ambas tienen como finalidad sancionar menoscabando un bien jurídico del infractor con fines retributivos o preventivos<sup>31</sup>. Ambas sanciones

---

<sup>27</sup> Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario tomo I*, (Buenos Aires Depalma, 1984), 138

<sup>28</sup> *Ibíd.* 148

<sup>29</sup> Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, (Madrid, Centro de estudios políticos y constitucionales, 2015), 83

<sup>30</sup> Argentina, Álvarez Echagüe & Asoc. Consulta 07 de noviembre de 2015. <<http://www.aeyasoc.com.ar/articulo15.pdf>>

<sup>31</sup> Ver Díaz Sieiro H., y otros, *ob. cit.*, pág. 319.

pertenecen a la categoría de sanciones de naturaleza penal<sup>32</sup>, cuya principal diferencia la encontramos cuando analizamos cual es el órgano encargado de aplicarlas, sea la Administración Pública en el caso de las sanciones administrativas, o bien los tribunales del Poder Judicial en el caso de las sanciones penales stricto sensu.<sup>33</sup> Otra diferencia, que no es sustancial sino que sólo es una cuestión de grado, es la relacionada con que a los delitos les corresponden penas más duras que a los incumplimientos de deberes formales.<sup>34</sup>

Para este autor, la teoría penalista tiene unidad sustancial, en las sanciones penales y las administrativas, puesto que considera que la diferencia está dada por el órgano encargado de aplicarlas, para el caso de sanciones administrativas es la Administración Pública, y para el caso de sanciones penales, los tribunales de la Función Judicial.

Sánchez, Coll y Corrales, dicen que esta teoría es la que ha contado con mayor número de adhesiones en el mundo.

Según esta teoría no existen diferencias ontológicas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario, pues ambos protegen bienes jurídicos, y además, las penas que castigan son de idénticas naturaleza. Dichos autores sostienen que, “Existen dentro de esta teoría dos corrientes. La primera sostiene que los ilícitos tributarios son penales porque tutelan bienes jurídicos muy importantes. En tanto que la otra, sostiene que estos ilícitos son penales porque la consecuencia de la realización de la conducta punible es la aplicación de una pena”.<sup>35</sup>

Sin duda, esta teoría cuenta con adhesiones que apoyan la corriente penalista en la cual no existen diferencias entre el derecho penal común y el ilícito tributario. No obstante, hay otras corrientes que enfocan las cuestiones con un criterio más científico, que sostienen que los ilícitos son penales cuando la consecuencia de una determinada conducta es una pena.

#### **4. Principios generales del derecho tributario**

Para continuar con el estudio y análisis del presente trabajo investigativo es necesario referirse a los principios del Derecho Tributario. Existen principios

---

<sup>32</sup> Dentro de las cuales encontramos a las sanciones administrativas y a las sanciones penales en sentido estricto, cfr. Pérez Royo, “Infracciones Tributarias”, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 13.

<sup>33</sup> Álvarez Echagüe, “La Clausura”, 97

<sup>34</sup> En este sentido, Gutman Marcos, “La sanción de clausura en el Derecho Tributario Argentino”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, n° 3, pág. 647.

<sup>35</sup> Patricia Paula Sánchez; Hernando Coll; Alejandro Manuel Corrales, *Ilícitos Tributarios*, (Buenos Aires, La Ley, 2005), 2



tributarios en la CRE y en el COT, razón por la cual, primero se debe analizar la teoría de la validez jurídica, propuesta por el jurista alemán Hans Kelsen y diferenciar cuál de estos principios goza de la supremacía de la Constitución y cuales están en un segundo plano de acuerdo al COT.

La teoría de la dinámica de la validez jurídica es una teoría básica, esencial y necesaria para todo profesional del Derecho. Esta validez jurídica se encuentra plasmada en la CRE, la misma que establece lo siguiente:

El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.<sup>36</sup>

La principal diferencia que tiene la actual Constitución con la de 1998 es que el Estado dejó de ser un Estado social de Derecho y pasó a convertirse en un Estado constitucional de derechos y justicia.

Esto es, que la Constitución está por encima de cualquier norma, aún sobre los tratados internacionales y sobre las leyes que rigen al país. Por ello, el llamado a la defensa de esta norma suprema, del debido proceso y la defensa de los contribuyentes o responsables. Hoy, la Constitución no es una norma política sin contenido jurídico vinculante, sino que está constituida con eficacia directa y carácter vinculante para todos los ciudadanos y funciones del Estado.

En materia de derechos y garantías constitucionales, la CRE adquiere un concepto interpretativo, ya que estima que el Derecho no está dado por una norma, sino que es resultado de interpretación de los jueces. Todas las autoridades y funcionarios están obligados a respaldar y garantizar los derechos y garantías de los ciudadanos, esto es la aplicabilidad y cumplimiento inmediato de la Constitución.<sup>37</sup>

Por su parte, el Código Orgánico de la Función Judicial, en adelante COFJ, siguiendo este mandato constitucional en el ámbito jurisdiccional, dispone: “Las Juezas y jueces, las autoridades administrativas y servidoras y servidores de la

---

<sup>36</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 425.

<sup>37</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), arts. 426 y 427.

Función Judicial aplicarán las disposiciones constitucionales, sin necesidad que se encuentren desarrolladas en otras normas de menor jerarquía”.<sup>38</sup>

Por otro lado, es necesario realizar el análisis de los principios tributarios que obligatoriamente deben ser observados por la administración tributaria y los contribuyentes, los cuales están establecidos en la CRE y en el COT, así como también los principios establecidos en el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, en materia aduanera ecuatoriana.

También existen normas que facultan a otros órganos del Estado para la creación de tributos, como el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, en adelante COOTAD, cuyos principios están establecidos en su artículo 3, y la facultad tributaria en su artículo 186.

En la legislación ecuatoriana no se definen los principios básicos tributarios que recoge el derecho público en materia tributaria que, por su naturaleza, son: abstracto, permanente, indelegable e irrenunciable. No obstante, la CRE establece que, “El Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria [...]”.<sup>39</sup> Así también, el COT contempla que “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.<sup>40</sup> En el COT, los principios de generalidad e irretroactividad se repiten en relación con la CRE. Por su parte, el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, en adelante COPCI, en materia aduanera establece los principios fundamentales, que son los siguientes: “Facilitación al Comercio Exterior, Control Aduanero, Cooperación e intercambio de información, Buena fe, Publicidad y Aplicación de buenas prácticas internacionales”.<sup>41</sup>

Por lo expuesto, se puede afirmar que el poder tributario tiene sustento constitucional, y que su evolución radica en principios tributarios adoptados. De ahí que los organismos administrativos y jurisdiccionales tienen la obligación de hacer efectiva la tutela del interés público, así como también tutelar los derechos fundamentales de los contribuyentes, sin vulnerar los principios que según la

---

<sup>38</sup> Ecuador, “Código Orgánico de la Función Judicial”, *Registro Oficial, Suplemento, No. 544* (9 marzo de 2009), art. 4, primer inciso. En adelante se cita este Código como COFJ

<sup>39</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 300.

<sup>40</sup> COT. Art. 5

<sup>41</sup> Ecuador, “Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones”. *Registro Oficial, Suplemento, No.351* (Quito 29 de diciembre de 2010):Art. 104. En adelante se cita este Código como COPCI.

acepción del diccionario de La Real Academia de la Lengua Española, es la “base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia”.<sup>42</sup>

El tema planteado en la presente investigación es problemas jurídicos de la clausura tributaria en el Ecuador, en donde se analizan si los principios consagrados en la CRE, en los cuales se garantizan los derechos de todas las personas y, por ende, a los contribuyentes o responsables, podrían ser vulnerados. Estos principios, entre otros, son: el debido proceso, defensa oportuna, y el de inocencia. En materia tributaria existe uniformidad entre la norma CRE y la norma del COT.

De las dos normas antes mencionadas, se observa que existen once (11) principios que rigen en nuestro sistema tributario. Los principios que se encuentran plasmados en las dos normas, entre otros, son los siguientes: principio de legalidad; principio de igualdad; principio de seguridad jurídica; principio de proporcionalidad.

La importancia de los principios constitucionales es que limitan el ejercicio de las potestades, con la finalidad de proteger a los administrados y brindarles la posibilidad de defenderse cuando estos límites sean rebasados y, en consecuencia, los principios vulnerados.

## **5. Principios constitucionales que establecen límites en los procedimientos sancionatorios tributarios respecto a la clausura**

Los principios constitucionales y legales aplicables a los procedimientos tributarios, son los elementos que permitirán el respeto a los derechos de los contribuyentes al momento de la formación del acto sancionatorio, así como el efectivo ejercicio de sus garantías frente a posibles abusos de la Administración Tributaria. Los principios del Derecho Tributario que abordaremos por estar relacionados con el tema de estudios son los siguientes: principio de legalidad, reserva de ley, igualdad, seguridad jurídica y principio de proporcionalidad.

### **5.1. Principio de legalidad**

Es uno de los principios primordiales no sólo para el Derecho Tributario, sino para todas las ramas del Derecho; en aplicación a los principios universales que para

---

<sup>42</sup> Real Academia Español, *Diccionario de la Lengua Española*, 56

imponer penas a los ciudadanos, debe existir una ley previa, caso contrario se estaría incurriendo en arbitrariedades o abuso de poder.

Al respecto, Pamela Aguirre sostiene lo siguiente: “La legalidad se originó como límite de arbitrariedades, para actualmente convertirse en garantía de derechos y mecanismos para fijar potestades [...]”<sup>43</sup>. Respecto al ámbito tributario, Andrea Amatucci y Nicola D Amati, sostienen que para los fines de la creación del Derecho positivo tributario el significado de la expresión ley, debe ser entendida en sentido formal de manifestación de la voluntad de un órgano de representación popular, es decir debatida y promulgada por el poder legislativo.<sup>44</sup> En este sentido Víctor Uckmar, manifiesta que: “Generalmente se afirma que la primera exteriorización del principio de que ninguna prestación pecuniaria puede ser impuesta si no es deliberada por los órganos legislativos [...]”<sup>45</sup>. Gustavo Durango, al respecto sostiene que: “Los principios que rigen la naturaleza jurídica de la relación tributaria son pocos y fundamentales; los tratadistas lo conocen como los Principios de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley”.<sup>46</sup>

Para clausurar un establecimiento comercial en donde desarrollan la actividad económica los sujetos pasivos o para imponer cualquier tipo de sanción al Contribuyente es necesario que exista una ley previa, la cual debe establecer no solo las sanciones que la autoridad competente debe aplicar, sino también establecer los límites que esta tiene para tutelar el bien jurídico, respetando los derechos, la tutela efectiva de los administrados y el debido proceso.

## **5.2. Reserva de ley**

El principio de reserva de ley en materia tributaria tiene especial connotación, puesto que parte del reconocimiento de que la única fuente normativa creadora, modificadora o supresora de tributo es la ley, también reconoce que los órganos competentes mediante acto normativo podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Para Salazar, “la ley tiene ámbito material ilimitado

---

<sup>43</sup> Pamela Aguirre, *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*, (Quito: Corporación Editora Nacional, 2013) 89.

<sup>44</sup> Andrea Amatucci y Nicola D Amati, *Derecho de Hacienda Pública obra Fundamentales 1*, (Bogotá: Editorial Temis S.A , 2004), 23

<sup>45</sup> Víctor Uckmar, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, (Bogotá: Editorial Temis S.A , 2002), 9

<sup>46</sup> Gustavo Durango, *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana*, (Quito: editado por Impresión Edipcentro, 2010), 111

pero la traslación de la soberanía a la Constitución un fenómeno distinto; el de reservar solo a la ley la regulación de determinadas situaciones jurídicas, impidiendo de esta forma que se pueda disponer por medio de otros actos normativos, a esto se conoce como reserva de ley”<sup>47</sup>. Troya, al referirse al principio de legalidad, señala que: “Mejor dicho de reserva de ley, antes que limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria. Este principio se encuentra incluido de una manera más apropiada y amplia en la nueva Constitución”<sup>48</sup> se refiere a lo que establece el artículo 301 de la Carta Magna vigente.

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.<sup>49</sup>

Con lo cual queda claro que la facultad privativa de presentar proyectos de ley en materia tributaria es de la función ejecutiva, para que la Asamblea Nacional, en ejercicio de sus deberes y atribuciones (Art. 120 numeral 7 de la Constitución), luego de los respectivos debates, la promulgue (Art. 132 numeral 3 de la Constitución) y, finalmente la Presidenta o Presidente de la República ponga al ejecutarse y se publique en el Registro Oficial, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados (GAD). Dentro de los cuales está la competencia exclusiva de los gobiernos municipales, que tienen la atribución, mediante ordenanzas, de crear, modificar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras (Art. 264 numeral 5 de la Constitución)

El COT, en concordancia con el mandato constitucional, respecto al principio de legalidad, establece en su artículo 4, lo siguiente:

Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> Guillermo Salazar Sánchez, *Principio de legalidad tributaria*, serie jurídica No. 7 (Quito, 1998) 29

<sup>48</sup> José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito, Corporación de estudios y publicaciones, 2014) 131

<sup>49</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 301.

<sup>50</sup> COT. Art. 4

El Código Orgánico de la Función Judicial, en su artículo 7, establece los principios de legalidad, jurisdicción y competencia; para que una ley tenga plena vigencia, debe cumplir con todos los requisitos y procedimientos que disponen los preceptos constitucionales, los mismos que están contemplados en los artículos.132 al 140, CRE. Al respecto, el COT, en su artículo 11, establece lo siguiente:

Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el registro Oficial, salvo que se establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación: Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores<sup>51</sup>

El Código Civil, en su artículo 6, establece el inicio de la vigencia de la ley: “La ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces. Podrá sin embargo, en la misma ley, designarse un plazo especial para su vigencia a partir de su promulgación”.<sup>52</sup>

Las diferentes normas que regulan el marco jurídico tributario, establecen el principio de legalidad; para perfeccionar este principio es necesario hacer que se aplique la facultad reglamentaria, ya que de conformidad con la pirámide de Kelsen, la norma jerárquicamente superior no puede subsistir por sí misma. Los siguientes artículos de la CRE, establecen la facultad de presentar proyecto de ley y la reglamentaria, respectivamente: artículo 135 “Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división política administrativa del país”.<sup>53</sup>

Artículo 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: “No 13, Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como

---

<sup>51</sup> COT. Art. Art.11

<sup>52</sup> Ecuador, “Código Civil, última codificación: Cod.2005-010”. *Registro Oficial, Suplemento, No. 46* (24 de junio de 2005) art. 6. En adelante se cita este Código como CC.

<sup>53</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 135.

los que convengan a la buena marcha de la administración”.<sup>54</sup> El COT, dispone en su artículo 7, respecto a la facultad reglamentaria lo siguiente:

Art.7.-Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.<sup>55</sup>

Esta disposición tiene relación con el principio de legalidad y con el principio de concentración, puesto que la facultad reglamentaria es exclusiva de quien presida el país. No obstante, el Director General del Servicio de Rentas Internas y el Director del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, podrán emitir circulares o disposiciones generales sin contravenir las leyes y sus reglamentos. En cuanto a los Gobiernos Autónomos Descentralizados GAD, el artículo 492 del COOTAD, dispone lo siguiente:

Artículo 492.- Reglamentación.- Las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos.

La creación de tributos así como su aplicación se sujetará a las normas que se establecen en los siguientes capítulos y en las leyes que crean o facultan crearlos.<sup>56</sup>

Para la norma tributaria es imperante que sea reglamentada, es verdad que la aplicación de la ley debe ser perfeccionada con este medio; el problema que podría darse, es cuando el reglamento pretende modificar la ley o peor aún, modificar la norma suprema, que es lo que podría suceder con los procedimientos de clausura que, en ciertos casos, un simple reglamento mal aplicado por parte de los funcionarios de la administración tributaria viole este principio y, lo que es peor, una garantía enmarcada en la CRE.

---

<sup>54</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 147. núm. 13.

<sup>55</sup> COT. Art. 7

<sup>56</sup> Ecuador, “Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización”. *Registro Oficial, Suplemento, No. 303* (19 octubre de 2010), art.492. En adelante se cita este Código como COOTAD

### 5.3. Principio de igualdad y equidad tributaria.

Estos términos, muchas veces, tienden a confundirse y a creer que son sinónimos, pero es necesario aclarar que la equidad es más amplia, que la igualdad tiene relación con la generalidad de la ley, mientras que la equidad es justicia que suple los vacíos legales. Para ilustrar este principio en materia tributaria es pertinente citar a los tratadistas: Musgrave Richard y Musgrave, Peggy quienes sostienen lo siguiente:

Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad.<sup>57</sup>

El principio equidad se encuentra enmarcado en la CRE, como ya se ha observado anteriormente, pero no en el COT, a pesar de que fue reformado por la Ley para la Equidad Tributaria y sus posteriores reformas. No obstante el principio de igualdad si consta en el COT.

Cabe mencionar que la igualdad es parte de la equidad tributaria, lo que minimiza el concepto y esto se traduce en una igualdad frente a la ley tributaria. Todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben de ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria, lo que se traduce que ante la ley todos somos iguales, sin distinción o discriminación alguna entre los contribuyentes, nacionales o extranjeros. La importancia de este principio es saber que los contribuyentes deben tributar de acuerdo a sus capacidades sin discriminación.

El principio de igualdad en la ley surge para combatir los privilegios y discriminaciones, con lo cual se persigue acabar con situaciones de desigualdad, por lo tanto todas las personas son consideradas iguales ante la ley, de conformidad con los principios que para el ejercicio de los derechos establece la CRE, en el numeral 2 del artículo 11, dice: “todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”<sup>58</sup>. Al respecto Terán, sostiene que “[...] el

---

<sup>57</sup> Richard y Peggy Musgrave, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005), 207

<sup>58</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 11, numeral 2.



régimen tributario se rige también por el principio de igualdad, principio que es de aplicación generalizada al estar contemplado constitucionalmente.”<sup>59</sup>

#### **5.4. Principio de seguridad jurídica**

Dentro de los derechos reconocidos por el Estado, está el de la seguridad jurídica, que de modo general es un postulado del derecho público administrativo, y dentro del derecho tributario en particular, su importancia radica en las relaciones jurídicas que se dan entre la administración y los administrados por el imperio de la ley, la cual debe tener reglas claras que generen confianza y estabilidad por parte de las instituciones que rigen los destino de una sociedad. La seguridad jurídica se enmarca en el respeto a los derechos reconocidos en la Constitución y la ley, que regulan el comportamiento estatal y privado dentro del contexto de las obligaciones tributarias y el ejercicio de los derechos que tienen los contribuyentes frente al Estado. En tal virtud, este principio se fundamenta en el respeto al ordenamiento jurídico vigente y que las leyes que se promulguen en el futuro deben cumplir con el principio de irretroactividad.

El Código Civil dispone lo siguiente: “Art. 7.- Irretroactividad. Reglas para conflictos de Ley.- La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo [...]”,<sup>60</sup> El artículo 300, de la CRE, entre los principios establecidos, está el Principio de irretroactividad de la ley, en virtud de la cual nadie puede ser sancionado por hechos realizados antes de entrar en vigencia la ley, esto un mandato constitucional que garantiza la Carta Magna de forma expresa en su artículo 82, el cual establece que: “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.<sup>61</sup>

De lo antes mencionado cabe agregar lo que dispone el mandato constitucional en su primer inciso del numeral 9 del artículo 11 de la Carta Magna: “El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos

---

<sup>59</sup> José Luis Terán Suárez, *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*, (Quito, Cevallos librería jurídica, 2014) 118

<sup>60</sup> CC. Art.7

<sup>61</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 82.

garantizados en la Constitución.”<sup>62</sup> El artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica). Claramente establece:

Que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por el juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formuladas contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter.<sup>63</sup>

La Corte Interamericana de los Derechos Humanos, en el caso No. 030-2000-TC (R.O. 366-11-VII-2001), al respecto señaló:

Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula ‘Garantías Judiciales’, su aplicación no se limita los recursos judiciales en sentido estricto, ‘sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales’ a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de actos del Estado que pueda afectarlos.<sup>64</sup>

Como se observa, claramente lo que la Constitución define y lo que el Art.8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos Pacto de San José de Costa Rica establece. Por lo tanto se puede concluir que la seguridad jurídica tiene jerarquía constitucional, que la seguridad jurídica es la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad, esto implica que todos los órganos del Estado, actúen conforme a un orden jerárquico de normas preestablecidas que no pueden ser arbitrariamente interpretadas ni alteradas por leyes de menor jerarquía, ni por parte de la administración de justicia.

## **5.5. Principio de proporcionalidad**

En materia tributaria este principio se refiere a la proporcionalidad que debe existir entre el monto del tributo y la capacidad contributiva, que se da en la relación jurídica de la obligación tributaria entre los contribuyentes o sujetos pasivos y el Estado, que no es otra cosa que el aporte al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, llamados ingresos, utilidades, rendimientos o incremento de riqueza gravadas por ley. Toda actividad económica es dinámica y depende de lo coyuntural y no de lo estructural, por lo tanto se puede afirmar que para que este principio se dé es necesario que exista la proporcionalidad en relación a la riqueza

---

<sup>62</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 11.9.

<sup>63</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) art. 8

<sup>64</sup> Corte Interamericana de Derechos Humanos. “Caso No. 030-2000-TC (R.O. 366-11-VII-2001) *Corte Interamericana de Derechos Humanos*, 2001.

gravada o base imponible. Terán sostiene que: “De acuerdo con este principio, las personas que obtengan ingresos elevados deben tributar en forma superior a los medianos y reducidos recursos [...]”<sup>65</sup>. Esta afirmación tiene relación con el impuesto a la renta, porque el mismo criterio de proporcionalidad no es aplicable a otros impuestos que deben ser analizados con la característica y naturaleza de cada tributo.

Dado que el tema de investigación está relacionado con la sanción de clausura tributaria, es necesario referirse a la proporcionalidad de la infracción en relación a la pena aplicada. En la legislación ecuatoriana, si bien la norma constitucional dispone que el régimen tributario se regirá por principios, en la práctica no siempre se aplican al momento en que se emite un acto sancionatorio por parte de la autoridad de la Administración Tributaria, ya que el cierre de un establecimiento mediante la resolución de clausura tributaria, es de siete días, sin considerar si la infracción es de mayor o menor cuantía, basta con que se dé la presunta transgresión a la norma, por lo tanto se puede afirmar que se rompe el principio de proporcionalidad entre la infracción tributaria y la pena que se aplica.

Jacinto. R. Tarantino, en la introducción de su obra “El delito tributario”, expresa que, el tema referente al delito tributario tiene implicaciones de carácter económico, jurídico y financiero, pues considera:

Si la renta, el capital las transacciones, los beneficios y las mutaciones, patrimoniales son base para la tributación, no escapa al más elemental examen la característica mutable que tales resultados u operaciones generan. Así el campo normativo jurídico, ante las cambiantes formas que aquellas manifestaciones patrimoniales traducen, deben responder a las características dinámicas de ese orden económico. No entenderlo así significará una desarmonía evidente. Nosotros hemos afirmado, continúa, más de una vez que una dinámica economía impone una dinámica jurídica. Si el tributo descansa sobre la base de reglas jurídicas, cuyo postulado causal de orden financiero cobra vigencia en razón de la capacidad contributiva que esa ganancia, ese patrimonio o ese valor agregado revelan que salimos del campo de la dinamicidad coyuntural de orden económico que requiere un orden legal que sea correlativo, o sea también dinámico. De otro modo, la norma quedará desajustada, sin la debida y necesaria actualización<sup>66</sup>

Para sustentar las ideas expuestas cita a Julio Oliveira quien, al referirse al derecho económico, afirma que las normas del derecho económico no son como las normas del Derecho Civil, Comercial, Penal y aún Administrativo, normas de

---

<sup>65</sup> José Luis Terán Suárez, *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*, (Quito, Cevallos Librería Jurídica, 2014), 131

<sup>66</sup> Jacinto R. Tarantino, *El Delito Tributario*, (Buenos Aires: Víctor P. de Zavala, 1976), 9.

estructura, sino de coyunturas, de situación, y que las leyes formales del Derecho Económico llevan, de ordinario, preestablecido el tiempo de su vigencia.

Estas ideas pueden dar lugar a dos puntos de vista: por un lado, lo económico que tiene una dinámica cambiante, esto es que requiere de normas jurídicas que regulen de manera armónica con la fuente generadora de recursos fiscales, tomando en cuenta que en la economía es más importante lo coyuntural que lo estructural.

Hay que tomar en cuenta que los recursos económicos deben tener fuente sustentable y para lograrlo es necesario buscar mecanismos de concertación y no de imposición, más aun en los países latinoamericanos, que tienen economía menos desarrollada, como es el caso del Ecuador.

Esto debe ser analizado y debatido, a fin de adecuarlo a la realidad de cada país, pero con una visión incluyente, en la que los contribuyentes no sean considerados como delincuentes y sancionados con penas que son propias del derecho común, sino que, más bien, deben tener un trato distinto desde una concepción doctrinaria integralista, para lo cual se requiere de un nuevo Código Orgánico Tributario y no mutilándolo con derogaciones de normas sustanciales y procesales que hoy han pasado a formar parte del Código Orgánico Integral Penal en adelante COIP, sin considerar la especialidad que se requiere en materia tributaria, es decir que existan procedimientos sustentados en los principios constitucionales de concentración, contradicción, dispositivo, uniformidad, simplificación, eficacia, intermediación, celeridad y economía procesal, y haciendo efectivas las garantías del debido proceso, tal como lo establecen los artículos 168 y 169, en concordancia con los artículos 75, 76, 172, 426 y 427 de la CRE.

Además, considerando el principio internacional de no Discriminación en Materia Tributaria, cuyo origen se dio en Europa, en los acuerdos firmados entre Inglaterra y los Países Bajos, en el año 1400, los cuales tienen que ver con el comercio, navegación y amistad, que han servido para que otros países adopten similares mecanismos, que hoy han proliferado, más aun cuando se habla de la globalización.

La sanción de clausura tributaria no guarda ninguna relación con el principio de proporcionalidad, ya que para aplicar la clausura o cierre del establecimiento, no se establecen cuantías mínimas o máximas, como dispone el COT, en los artículos 349 y 351.1. Es decir que una vez aplicada la sanción, el sujeto pasivo sancionado debe soportar los siete días de clausura tributaria, según consta en la causal tercera de

la normativa procesal tributaria se aplica por “No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios”, cuyo monto mínimo debe ser establecido, mediante resolución del Servicio de Rentas Internas, tal como dispone el cuarto inciso del artículo 8 del Reglamento de comprobante de venta, de lo cual se desprende que la sanción de clausura se aplica sin considerar el monto de la factura no emitida o por no cumplir con los requisitos legales, por lo tanto no se cumple con el principio de proporcionalidad que establece la Constitución y la ley procesal tributaria.

## **6. Garantías constitucionales del debido proceso frente a las sanciones de clausuras tributarias**

En las legislaciones de muchos Estados de Derechos, ya se han incluido un conjunto de garantías que de manera general limitan las prerrogativas de las instituciones estatales. En materia tributaria, en particular, dichas garantías van dirigidas al cabal cumplimiento del debido proceso. Esto es que la tutela del bien jurídico del Estado y la tutela efectiva de los sujetos pasivos, deben ser garantizados con absoluta imparcialidad y la aplicación del debido proceso, por quienes administran justicia, en vías administrativas y jurisdiccionales. La CRE, expresamente establece las garantías básicas del derecho al debido proceso, cuando dice:

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: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.

5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.<sup>67</sup>

En tal virtud, las decisiones administrativas y jurisdiccionales que impliquen la intromisión en la esfera de los derechos de los ciudadanos, deben ser adoptadas estrictamente conforme a las garantías del derecho a la defensa de las personas,

---

<sup>67</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 76, numerales 1 y 5.

mandato constitucional que la CRE establece en el numeral 7 del artículo 76, y en estricto apego al principio de legalidad.

En el ámbito procesal tributario, la autoridad debe actuar enmarcada en el debido proceso legal. Al respecto, Mario Augusto Saccone, para referirse al tema, cita lo dicho por Juan Francisco Linares, “con fórmula debido proceso legal (lato sensu)”, con lo cual señala que:

se refiere a ese conjunto no sólo de procedimientos legislativos, administrativos y judiciales que deben jurídicamente cumplirse para que una ley, sentencia o resolución administrativa que se refiera a la libertad individual sea formalmente válida (aspecto adjetivo del debido proceso), sino también para que se consagre una debida justicia en cuanto no lesione indebidamente cierta dosis de libertad jurídica presupuesta como intangible para el individuo en el estado de que se trate( aspecto sustantivo del debido proceso).<sup>68</sup>

Esto es que el debido proceso adjetivo y sustantivo implica garantías en el derecho material tributario, que regula la intervención de la autoridad administrativa tributaria, así como también la participación del contribuyente, respecto a la potestad sancionadora relacionada con la obligación tributaria en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales.

## **7. Procedimiento administrativo en la sanción de la clausura tributaria**

El procedimiento administrativo tributario, es parte importante de la estructura general del Estado, el mismo que cuenta con amplias facultades y prerrogativas que las leyes establecen respecto a la potestad y la responsabilidad de los órganos e instituciones acreedoras de tributos que conforman la Administración Pública Central de la Función Ejecutiva.

La administración tributaria es administración pública, razón por la cual está supeditada a las normas constitucionales, cuyo máximo responsable es el Presidente de la República, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 141 y 147, numerales 5 y 13 de la CRE. También tiene la potestad de nombrar los altos funcionarios públicos, entre los cuales está la directora o el director del Servicio de Rentas Internas.

La Ley de Servicio de Rentas Internas SRI, de conformidad con el artículo 8, a través de su titular, tiene la facultad de expedir actos normativos de carácter general

---

<sup>68</sup> Mario Augusto Saccone, *Manual de Derecho Tributario*, 2da Edición actualizada y ampliada, (Buenos Aires: La Ley, 2005), 189.

y obligatorio. Dichos actos no podrán ser emitidos contra leyes ni reglamentos. No obstante, las administraciones, en uso de esas facultades, podrían, en ciertos casos, extralimitarse en sus funciones, causando confusiones que afectan al cumplimiento del debido proceso.

Las facultades que la doctrina y el Derecho Tributario han creado para que las autoridades públicas encargadas de administrar los tributos, lo hagan dentro del marco legal en ejercicio de las atribuciones, competencia y jurisdicción que la ley establece en el cumplimiento de sus funciones mediante actos administrativos. Estos actos pueden dar lugar a acciones administrativas y contenciosas por parte de los contribuyentes, considerando que en materia tributaria los actos de gestión corresponden a la actividad reglada, tal como dispone el artículo 10 del COT, y que son impugnables en vías administrativa y jurisdiccional, en concordancia con el mandato constitucional que establece el artículo 173 de la CRE.

Entre las potestades del Estado están las de recaudar, administrar y distribuir los recursos económicos, para cumplir con sus fines, a través de servicios y obras públicas, de manera equitativa entre quienes lo habitan. El ámbito del derecho formal o administrativo tributario y el derecho procesal tributario se fundamentan en la relación jurídica tributaria entre la Administración y los administrados.

La relación jurídico-tributaria se entiende como el conjunto de derechos y obligaciones recíprocos entre los sujetos activos y pasivos, que se originan en los tributos, los mismos que surgen de la aplicación de normas de derecho positivo, sustancial o material, y del derecho formal.

En ese sentido, la relación jurídica que obliga a los sujetos pasivos a cumplir con los deberes formales de la obligación tributaria, va acompañada de medios coercitivos. Así en la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, publicada en el suplemento del Registro Oficial N° 181, de 30 de abril de 1999, entre los considerandos consta lo siguiente: “Que la Administración Tributaria, para cumplir cabalmente su función, debe contar con los medios coercitivos apropiados que le permitan clausurar las dependencias de los contribuyentes morosos”.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> LRFP, de los considerandos

## **8. Facultades de la administración tributaria**

El Derecho Tributario y la doctrina establecen atribuciones y facultades de la autoridad pública encargada de la administración de los tributos, las mismas que son aplicadas de acuerdo con la ley en su respectiva jurisdicción. Estas atribuciones y facultades son:

- Facultad de aplicación de la Ley (Reglamentaria);
- Facultad determinadora de la obligación tributaria;
- Facultad recaudadora;
- Facultad resolutoria; y,
- Facultad sancionadora

Así lo establece el artículo 67 del COT. Todas estas facultades son parte fundamental del Derecho Administrativo Tributario. La autoridad pública, en ejercicio de sus atribuciones y facultades en cumplimiento de sus funciones puede aplicarlas de acuerdo con la ley, las cuales tienen su origen en el nexo-causal de la obligación tributaria, contemplada en el artículo 15 del COT. No obstante, en el presente trabajo investigativo se analizan las dos últimas, es decir, la facultad resolutoria y la facultad sancionadora.

## **9. La potestad sancionadora**

La ley faculta a la autoridad administrativa tributaria, sancionar a los administrados o sujetos pasivos por infracciones a la normativa tributaria y su reglamento, a fin de que cumplan con la obligación tributaria, con medidas coercitivas que la ley establece para que la autoridad correspondiente la haga cumplir. Álvarez, respecto a la potestad sancionadora sostiene lo siguiente:

La potestad sancionadora con la que cuenta el Estado se encuentra legitimada, según la moderna concepción del Estado de derecho, en los valores derivados de la Carta Magna, los cuales son elevados a bienes jurídicos tutelados y protegidos por las normas que imponen sanciones por la comisión de determinadas conductas<sup>70</sup>

Luis Toscano sostiene que: “En la legislación tributaria ecuatoriana está reconocida con toda claridad la facultad sancionadora de la administración, cuya

---

<sup>70</sup> Juan Álvarez Echagüe, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, (Buenos Aires: AD.HOC, 2004), 31.



ejecución se produce con la expedición de actos punitivos en forma de resoluciones, impugnables ante la función jurisdiccional”.<sup>71</sup>

Los delitos en materia tributaria están contemplado en el Código Orgánico Integral Penal COIP, vigente desde el 10 de agosto de 2014, por tal razón, ya no son parte de la normativa del Código Orgánico Tributario, COT, particular que se ampliará más adelante. En tal virtud, en su Cuarto Libro, capítulo II, artículo 315, clasifica las infracciones en dos clases, para efecto de sus juzgamientos y sanciones:

- Contravenciones; y,
- Faltas reglamentarias.

Todas estas infracciones tienen implicaciones de carácter jurídico, económico y financiero. En términos generales, cuando la administración tributaria verifica la existencia de una infracción, debe adoptar las medidas administrativas sancionadoras, si se trata de contravenciones y faltas reglamentarias o iniciar las acciones para que las juezas o jueces competentes impongan las sanciones que correspondan, de conformidad con lo que dispone el mandato constitucional respecto al debido proceso.

El COT establece, en su artículo 314, el concepto de infracción tributaria, “constituye infracción tributaria toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”.<sup>72</sup>

Las infracciones tributarias se dividen en dos grupos: acciones u omisiones, las mismas que en el COT, para ser sancionadas, se clasifican como contravenciones y faltas reglamentarias. Los delitos son sancionados de conformidad con el COIP.

La sanción que se aplique a cada una de estas infracciones será de acuerdo a las normas del COT, y de manera supletoria se aplicarán otras leyes tributarias y disposiciones legales vigentes, de conformidad con el artículo 2 del COT.

La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, sean como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, y los propietarios de empresas o negocios, serán solidariamente responsables con sus representantes legales, como lo establece el COT en su artículo 321. Para que estas sanciones puedan ser aplicadas de acuerdo a

---

<sup>71</sup> Luis Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, (Quito: Correo Legal, 2013), 106.

<sup>72</sup> COT. Art. 314

la acción u omisión, sus clases de infracciones y su responsabilidad que señala la ley, es necesario establecer la legalidad, competencia y jurisdicción de la autoridad tributaria.

**Competencia.-** La administración tributaria es parte de la administración pública, como establece la Constitución, en su artículo 225. Para aplicar las sanciones por las infracciones cometidas por los sujetos pasivos, la autoridad pública debe tener competencia, de acuerdo con los principios de la administración pública, tal como lo señalan los artículos 226 y 227 de la Carta Magna, respectivamente, en concordancia con los artículos 285, 300 y 301, de la CRE.

En materia tributaria, la competencia puede estar concedida a una autoridad o a una institución. La competencia en el COT se encuentra establecida en su artículo 75 que establece lo siguiente “la competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer o resolver asuntos de carácter tributario”.<sup>73</sup>

Esto es, que la autoridad debe estar revestida de la legalidad para actuar de acuerdo a la jurisdicción dentro de un periodo que la propia ley le permite a un funcionario público. El artículo 1 del Código Procedimiento Civil define a la jurisdicción y competencia y sirve como concepto básico para comprender la competencia administrativa tributaria:

La jurisdicción, esto es, el poder de administrar justicia, consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los tribunales y jueces establecidos por las leyes.

Competencia es la medida dentro de la cual la referida potestad está distribuida entre los diversos tribunales y juzgados, por razón del territorio, de la materia, de las personas y de los grados.<sup>74</sup> El artículo en mención, tiene concordancia con el artículo 6 del mismo cuerpo legal, el cual agrega que:

La competencia es prorrogable, en conformidad con las disposiciones legales. Cuando la jurisdicción es privativa, la competencia se prorroga sólo en asuntos y sobre personas que están sometidas a esa forma de la jurisdicción, aunque la jueza o el juez propio sean de diverso territorio. En consecuencia la competencia sólo podrá prorrogarse en razón de territorio.<sup>75</sup>

---

<sup>73</sup> COT. Art. 75

<sup>74</sup> Ecuador, “Código de Procedimiento Civil”. *Registro Oficial, Suplemento, No.58.* (12 de julio de 2005), art.1. En adelante se cita este Código como CPC.

<sup>75</sup> CPC Art. 6

Cabe mencionar que, el Código de Procedimiento Civil sólo tuvo vigencia hasta el 22 de mayo de 2016, puesto que ha sido derogado, así lo establece la primera disposición derogatoria del Código Orgánico General de Proceso,<sup>76</sup> el mismo que de conformidad con la segunda disposición final entró en vigencia en todo su contenido a partir del 22 de mayo de 2016. Este cuerpo legal, en su artículo 299, del Capítulo II, dispone que:

En las controversias en los Procedimientos Contencioso Tributario y Contencioso Administrativo en las que el Estado o las instituciones del sector público que la Constitución determina, sea el demandado, la competencia se radicará en el órgano jurisdiccional del lugar del domicilio de la o del actor, cuando el Estado sea el actor la competencia se radicará en la jurisdicción del lugar del domicilio del demandado<sup>77</sup>

### **9.1. Acto administrativo sancionador**

El ejercicio de esas facultades se realiza mediante actos que son puestos en conocimiento de los particulares y tienen la característica asignada al acto administrativo en general. Si los contribuyentes se sienten afectados, pueden ejercer acciones administrativas o contenciosas, de conformidad con lo que expresa el artículo 10 del COT, respecto a los actos administrativos en gestión en materia tributaria, que constituyen actividad reglada y son impugnables por la vía administrativa y judicial.

Esta actividad reglada que establece el artículo 10 del COT tiene relación con la doctrina. Dromi sostiene que “la actividad administrativa es reglada cuando se determina el momento, contenido y forma de la misma. Añade que la ley sustituye por anticipado el criterio del órgano administrativo”.<sup>78</sup>

Las facultades administrativas, tienen su importancia en los actos sancionatorios en los procedimientos a los que los sujetos pasivos pueden ser sometidos en vías administrativa y contenciosa, los cuales en ejercicio de los derechos podrán impugnar o reclamar, en todo o en parte, un acto o resolución que perjudique derechos subjetivos, ya sea como contribuyente o responsable, por ser concomitante del procedimiento administrativo tributario y en su contexto en general.

---

<sup>76</sup> Ecuador, “Código Orgánico General de Proceso”. *Registro Oficial, Suplemento, No.506*. (22 de mayo de 2015), segunda disposición general. En adelante se cita este Código como COGP.

<sup>77</sup> COGP, art. 299

<sup>78</sup> José Roberto Dromi, *Instituciones de Derecho Administrativo*, (Buenos Aires: Astrea, 1983), 465.

Para continuar con la presente investigación es preciso establecer en que consiste un acto administrativo.

Hernán Jaramillo Ordoñez, sostiene que acto administrativo: “es un acto jurídico y uno de los medios de que se vale la autoridad administrativa pública para expresar su voluntad”<sup>79</sup>.

Enrique Sayagués Laso, define al acto administrativo como “toda declaración unilateral de voluntad de la administración, que produce efectos jurídicos”<sup>80</sup>.

El Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva en adelante ERJAFE, en el artículo 65, establece que “Acto administrativo es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma directa”<sup>81</sup>. Esta definición sigue los términos casi en igualdad o literalmente a Dromi, según el criterio del tratadista Efraín Pérez, afirmación hecha en su libro Manual del Derecho Administrativo, pág. 68.

Estas definiciones y opiniones dejan ver que, por su naturaleza, el acto administrativo es acto jurídico de derecho público, que afecta positiva o negativamente a los derechos subjetivos de los administrados, en forma individual o colectiva.

Estos actos administrativos pueden clasificarse en diferentes maneras, pero no son excluyentes, sino complementarios en forma general. Sin embargo, en materia tributaria pueden tener una connotación desde otro punto de vista, como lo señala Sayagués, citado por Toscano, en su obra Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria, pág.78.

Estos actos, entre otros, son los siguientes:

**Actos simples:** “son aquellos en los que la declaración de la voluntad administrativa emana de un solo órgano”<sup>82</sup> Por ejemplo, en materia tributaria “los actos de determinación dictados por las distintas autoridades como directores regionales del SRI”<sup>83</sup>.

---

<sup>79</sup> Hernán Jaramillo Ordoñez, *Manual de Derecho Administrativo*, (Loja: Universidad de Loja, 1998), 50

<sup>80</sup> Enrique Sayagués Laso, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo I, (Montevideo: Martin Blanchi Altuna, 1986), 381

<sup>81</sup> Ecuador, Presidencia de la República, “Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función ejecutiva” *Registro Oficial No. 536*, (20 de octubre de 2002), art. 65. En adelante se cita este Código como ERJAFE.

<sup>82</sup> Toscano Soria, “Procedimientos” 80

<sup>83</sup> *Ibíd.*

**Actos complejos:** “son aquellos que se emiten con la concurrencia conjunta o sucesiva de más de un órgano, como ocurre en el ámbito tributario con el impuesto de patente municipal”<sup>84</sup>, previo a otorgar el RUC, como lo establece la Sección 9ª de impuestos de Patentes Municipales y Metropolitana, del COOTAD. Esto es cumplir con lo que establecen los artículos 546, 547, 548, 549, 550 y 551 de dicho cuerpo legal. Para entenderlo mejor, vale citar lo que establece el artículo 548:

Base Imponible.- Para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Dicha patente se la deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año.

El concejo, mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América.<sup>85</sup>

Esto significa que una vez que entra en vigencia la ordenanza, se deberá complementar mediante actos administrativos la determinación del patrimonio correspondiente de cada sujeto pasivo y así poder aplicar la tarifa respectiva anual de dicha patente. Todo esto en concordancia con lo que establece el artículo 551 del mismo cuerpo legal:

**Requisitos previos para la autorización de comprobantes de venta de las sociedades.-** Las sociedades que sean sujetos pasivos del impuesto a las patentes municipales, deberán pagar un valor con cargo a dicho tributo al Servicio de Rentas Internas, institución que cumplirá las funciones de agente recaudador en este caso. El pago deberá efectuarse como requisito previo para el otorgamiento de la segunda autorización para imprimir comprobantes de venta, comprobantes de retención o documentos complementarios, de conformidad con la resolución que dicha entidad emita para el efecto. Posteriormente, el Ministerio de Finanzas o quien haga sus veces, transferirá los valores correspondientes a cada Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal, dentro de los primeros ocho (8) días hábiles del mes siguiente de su recaudación.

El valor al que se hace referencia en el primer inciso será el uno por ciento (1%) sobre el capital social de la o patrimonio de las sociedades, atendiendo su naturaleza jurídica. Este monto este monto constituirá exclusivamente un anticipo al impuesto a las patentes municipales, y su liquidación final la realizará cada municipalidad, conforme a las ordenanzas respectivas, dentro de los límites establecidos en el artículo 548 de este Código. Si se produjere un pago en exceso, este constituirá un crédito para la sociedad que podrá utilizarse en el año o años siguientes. Si el pago resultare inferior a lo que debería haberse cancelado, se pagará la diferencia al municipio respectivo, teniendo como fecha de exigibilidad para el pago de tal

---

<sup>84</sup> *Ibíd.*

<sup>85</sup> COOTAD, art.548

diferencia, la correspondiente al segundo año fiscal.<sup>86</sup>

Además, se debe cumplir con lo que establece como requisitos la Ley del Registro Único de Contribuyente y su reglamento. De estos antecedentes se concluye que, en este caso, se trata de un acto complejo, puesto que se emiten con la concurrencia conjunta o sucesiva de más de un órgano.

Las autoridades administrativas en materia tributaria deben limitarse a expedir actos administrativos en el ejercicio de sus facultades, bajo la perspectiva de la gestión administrativa, la misma que es eminentemente reglada, como lo señala el COT, en su artículo 10 “Actividad reglada e impugnabile.- El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley”.<sup>87</sup>

Esto es que la autoridad tributaria no puede actuar de manera discrecional, porque el Derecho Tributario es parte del Derecho Financiero Público y, en tal virtud, debe ceñirse a lo que la ley le permite. Además, ésta no puede estar por encima de la CRE, como lo señalan los artículos, 424, 425, 426, 226, 76, 173.

Art. 226.- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución.<sup>88</sup>

En cuanto a sus actos y resoluciones deben ser motivados, como lo señala el literal L, del artículo 76 de la Carta Magna. Caso contrario, se considerará nulo. Además, el artículo 173 de la propia Constitución, establece lo siguiente: “Art. 173.- Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial”.<sup>89</sup>

Con respecto a los actos que tienen mucha cercanía e importancia en la relación jurídica tributaria, entre sujetos activos y sujetos pasivos tributarios, es pertinente referirse a los actos punitivos. Actos punitivos, sostiene Enrique Sayagués:

---

<sup>86</sup> *Ibíd.*, Art. 551.

<sup>87</sup> COT, art. 10

<sup>88</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 226.

<sup>89</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art.173.

Que con frecuencia en el ejercicio de sus funciones la administración está facultada a sancionar las infracciones a las leyes o reglamentos a través de actos punitivos y que la decisión de la administración imponiendo una sanción es un típico acto administrativo que tiene la eficacia jurídica propia de tales actos, que no constituyen actos jurisdiccionales ni producen cosas juzgadas.<sup>90</sup>

En la legislación tributaria ecuatoriana no está reconocida con toda claridad la facultad sancionadora de la administración, cuya ejecución se produce con la expedición de actos administrativos en forma de resoluciones, impugnables ante la función jurisdiccional.

Los actos administrativos que se producen mediante resoluciones, por parte de la autoridad pública dentro de su competencia, en ejercicio de su facultad sancionadora, deben cumplir con toda la legalidad y la formalidad que establece la Constitución y la ley, esto es que todos los actos o resoluciones administrativas deben ser obligatoriamente motivados, como señala la Constitución en la letra l), del numeral 7, del artículo 76, en concordancia con los artículos 69 y 70 del COT.

**Notificación.-** Cabe señalar que dentro de la formalidad legal está la notificación de dichos actos o resoluciones administrativas, esto es que deben notificarse dentro del plazo otorgado por la ley a quienes puedan resultar directamente afectados por dichas resoluciones, con arreglo al Procedimiento Administrativo Tributario. Caso contrario, dichos actos o resoluciones no serán eficaces, respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación, según establece el artículo 85 del COT.

Por lo antes mencionado, en materia tributaria, la notificación es condición necesaria para dar eficacia al acto administrativo de que se trate.

En este sentido, el ERJAFE, en lo referente al COT, reconoce que los actos administrativos tienen vigencia desde la notificación y son eficaces desde que así ocurre, manifestando que la ejecución de actuaciones ordenadas en actos administrativos no notificados, constituyen vía de hecho para efectos de la responsabilidad de los funcionarios públicos.

**Hecho administrativo.-** De acuerdo con el artículo 78 del ERJAFE, es toda actividad material, en operación técnica o actuaciones físicas, ejecutadas en ejercicio de la función administrativa, productora de hechos jurídicos directos o indirectos, sea que medie o no una decisión de Acto Administrativo previo.

---

<sup>90</sup> Sayagués Laso, *Tratado de Derecho Administrativo*, 425.

Dromi, señala que “hecho Administrativo es toda actividad material de la Administración Pública, traducida en operaciones técnicas o actuaciones físicas ejecutadas en ejercicio de la función Administrativa productora de efectos jurídicos directos o indirectos”.<sup>91</sup>

Esta definición es similar a la del ERJAFE. Sin embargo, hay que diferenciar el Hecho del Acto Administrativo. El Hecho es un acontecer que importa un hacer material, operación técnica o actuación física de un ente público en ejercicio de la función administrativa. El Acto Administrativo significa simplemente una declaración intelectual de voluntad de decisión, de cognición u opinión. Dentro de estos hechos administrativos se encuentra, entre otros, la Clausura Tributaria.

La clausura tributaria de un establecimiento es un Hecho Administrativo que se produce por efecto de un Acto Administrativo que resuelve la adopción de tal medida, hecho que ha motivado el presente trabajo investigativo.

La clausura tributaria de los establecimientos por parte de la autoridad administrativa tributaria, podría incurrir en un acto discrecional, pretendiendo justificarla en el ejercicio de las facultades que la ley le otorga, dentro de las cuales están principalmente la facultad determinadora, la facultad resolutive, la facultad sancionadora y la facultad recaudadora.

El COT, en su artículo 10, establece que los actos en materia tributaria son actividad reglada, Sin embargo, es dable reconocer que la Autoridad Administrativa Tributaria tiene cierta posibilidad de acción discrecional cuando, por ejemplo, resuelve intervenir a un grupo de contribuyentes para la determinación de la obligación tributaria, dejando de lado a otro grupo bajo diversas consideraciones, como la de que estos últimos son cumplidores de sus deberes o que su rendimiento no es de interés para la caja fiscal.

La facultad sancionadora no puede ser aplicada de manera discrecional, pero en ciertos casos también puede escoger a un grupo o a un sector de contribuyentes para verificar si están al día en sus obligaciones tributarias, y así sancionar con una de las medidas que es, por ejemplo, la clausura tributaria, mediante acto administrativo para aplicar la sanción de cierre de los establecimientos.

Esta sanción que la ley contempla podría aplicarse con cierta discrecionalidad por parte de la autoridad tributaria, puesto que para hacer la verificación del

---

<sup>91</sup> Roberto Dromi, *Derecho Administrativo*, (Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1998), 234



cumplimiento de la obligación tributaria, no hay un plan operativo preestablecido, para actuar de manera total o general, de forma programada para cada sector o zona, cuya verificación sea aplicada a todos los establecimientos de los contribuyentes o responsables, esto es en concordancia con lo que establece el mandato constitucional en su artículo 300 de la CRE, respecto al principio de generalidad en el ámbito tributario.

De lo expuesto se puede afirmar que la facultad sancionadora, al igual que las demás facultades, son actos de gestión y voluntad administrativa, cuya función principal es conseguir ingresos oportunos de tributos y que por su condición recaudadora, en materia tributaria, deben someterse a las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias; además, deben cumplir con todas las formalidades del caso, esto es respetando el debido proceso y haciendo efectivas las garantías de los derechos fundamentales reconocidos en la legislación nacional y los tratados internacionales ratificados. Dichos actos, mientras no adquieran estado firme ejecutoriado, pueden ser impugnados en vía administrativa o en vía judicial.

## **9.2. Jurisprudencia**

La Corte Constitucional de Colombia se ha pronunciado en relación a la potestad sancionadora, que en materia tributaria tiene la Administración en la normativa colombiana, la misma que está sujeta al control jurisdiccional en la administración de justicia del Estado colombiano. Este pronunciamiento hace la Corte en razón de que podrían darse confusiones en la aplicación de sanciones administrativas tributarias con sanciones punitivas jurisdiccionales en los diferentes actos de incumplimientos de deberes tributarios por parte de los contribuyentes. Para mayor ilustración se cita la parte pertinente de la Sentencia C-571/10, de fecha 14 de julio de 2010:

POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Es típicamente administrativa y no jurisdiccional/POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACION-Finalidad.

Para la Corte es claro que la imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional. Aunque desde un punto de vista conceptual pueda parecer difícil distinguir entre la actividad sancionatoria en cabeza de la Administración y la actividad sancionatoria jurisdiccional, lo cierto es que una y otra acusan diferencias no solo normativas sino también sustanciales: en cuanto a las primeras, puede decirse que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento

de normas relativas a deberes para con la Administración y no de estatutos penales propiamente tales, y que en él está descartada la imposición de sanciones privativas de la libertad. Además la decisión sancionatoria adoptada por la Administración está sujeta a control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Ahora bien, la jurisprudencia también ha establecido diferencias sustanciales con base en los distintos fines que se persiguen en cada caso: la actividad sancionadora de la Administración persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública a los que alude el artículo 209 de la Carta (igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad), al paso que la actividad jurisdiccional en lo penal se orienta a la preservación de bienes sociales más amplios y a la consecución de fines de tipo retributivo, preventivo o resocializador. En efecto, reiterada jurisprudencia ha afirmado que si bien tanto la actividad sancionadora en lo administrativo como el proceso penal son expresiones de la facultad punitiva del Estado, y en ambas deben respetarse las garantías del debido proceso, unas y otra persiguen fines diferentes; en especial, esta diferente teleología se ha puesto de presente en relación con la potestad disciplinaria de la Administración como expresión de la facultad administrativa sancionadora.<sup>92</sup>

Este pronunciamiento de la Corte Constitucional, tiene relación directa con la sanción administrativa y dentro de la cual está la sanción de clausura tributaria. En el sistema jurídico de Colombia se determina que para imponer una sanción administrativa se deben diferenciar las normativas sustanciales entre las sanciones de la actividad administrativa y la jurisdiccional, observando los procedimientos y principios constitucionales que deben cumplir tanto la actividad sancionadora en lo administrativo, así como también en los procesos jurisdiccionales, y que en ambos casos se deben respetar las garantías constitucionales del debido proceso.

**Conclusión** .-Esta facultad no debe quedar a criterio discrecional de la autoridad, para decidir en donde y cuando actuar, mediante la delegación de un funcionario público llamado fedatario fiscal, el mismo que puede convertirse en juez y parte, porque cuanto él hace la investigación y él mismo da fe a quien se debe sancionar mediante la resolución de clausura al contribuyente o responsable de la obligación tributaria, sin darle prueba de dicha fe y sin permitirle la defensa oportuna al contribuyente, derecho que garantiza la CRE, en su artículo 76, numeral 7 literal c) “Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones”<sup>93</sup>. Lo sancionan con el cierre por el plazo de siete días a su establecimiento, sin la debida comprobación.

Esta sanción tributaria no guarda ninguna relación con el principio de proporcionalidad, ya que para aplicar la clausura o cierre del establecimiento, no se

---

<sup>92</sup>Colombia, Sala Plena de la Corte Constitucional, [Sentencia C-571/10]. Consulta: 02 de julio de 2015. <<http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2010/C-571-10.htm>>

<sup>93</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 76, numeral 7, litera c.

establecen cuantías mínimas o máximas, como dispone el COT, en los artículos. 349 y 351.1. En relación a este principio, el autor José Terán, sostiene que “El principio de proporcionalidad es otro de los principios de la tributación, que se refiere a que debe existir una relación directamente proporcional entre el monto del tributo y la capacidad contributiva [...]”<sup>94</sup>, es decir que los siete días de clausura, según consta en la causal tercera de la normativa procesal tributaria se aplica por “No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios”, cuyo monto mínimo debe ser establecido, mediante resolución del Servicio de Rentas Internas, tal como dispone el cuarto inciso del artículo 8 del Reglamento de comprobante de venta, de lo cual se desprende que la sanción de clausura se aplica sin considerar el monto de la factura no emitida o por no cumplir con los requisitos legales, son de ínfimas cuantías.

#### **10. Facultad resolutoria de la autoridad administrativa tributaria**

Es la obligación de toda autoridad pública de atender y resolver de acuerdo con la competencia y jurisdicción que la Ley le faculta, mediante resolución motivada, dentro de los plazos señalados, cualquier petición, reclamo, consulta y recursos que propongan los particulares contribuyentes o responsables, en ejercicio del derecho de petición que la Constitución y leyes garantizan, prevista en el numeral 23 del artículo 66 de la CRE, y COT, en su artículo 115. Dicha obligación la establece el artículo 69 del mismo cuerpo legal, en concordancia con los artículos 103, numeral 5, 104 inciso primero, 141 y 216 de dicho cuerpo legal y otros que tienen relación con la facultad resolutoria de la autoridad tributaria. En vía judicial contenciosa tributaria, todas estas resoluciones deben enmarcarse en el concepto y límites de la jurisdicción, tal como lo prescribe el artículo 217 del mismo COT.

**Formalidades.** Las autoridades administrativas deben cumplir las siguientes formalidades que la ley señala para expedir las resoluciones y todo acto administrativo:

a. Que sean por escrito y debidamente motivadas de manera clara y concreta, con los fundamentos de hecho y de derecho relacionados con las cuestiones planteadas por los interesados y de las que surjan en el trámite de los procedimientos administrativos, tal como lo establece el artículo 81 del COT; y, notificar a los

---

<sup>94</sup> José Terán, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*, (Quito: Jurídica Cevallos, 2014) 128

interesados. Para que los actos sean eficaces deben ser oportunamente notificados, de conformidad con lo que dispone el artículo 85 del COT.<sup>95</sup>

b. Las resoluciones expedidas y notificadas a los interesados, podrán ser impugnadas en vía administrativa y judicial, dando lugar a los recursos debidamente previstos o demanda establecidas en la ley, es decir que los interesados y quienes puedan resultar directamente afectados por dichas resoluciones, tienen derecho a intervenir en todo proceso en defensa de sus legítimos intereses, tanto en la vía administrativa como en vía de lo contencioso tributario de su respectiva jurisdicción

c. En la vía administrativa, las autoridades del Servicio de Rentas Internas son competentes para atender peticiones y reclamos mediante resoluciones, de los directores regionales del Servicio de Rentas Internas del correspondiente domicilio del reclamante, Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, Directora o Director General de Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador y Director General de Servicio de Rentas Internas, son autoridades competentes para conocer y resolver el recurso extraordinario de revisión, como máxima Autoridad de la Administración Central.

En lo que corresponde a los gobiernos autónomos seccionales descentralizados, GAD, de conformidad a lo que establecen los artículos. 403, 404, 405, 407, 408, 409,410, 411 y 413 del COOTAD -Consejos Provinciales-las autoridades para resolver reclamos, son los jefes financieros y para atender recursos de revisión, las Prefectas o Prefectos. En el caso de los municipios, las autoridades para atender reclamos de carácter tributario son los Jefes o Directores Financieros y para atender recurso de revisión, las Alcaldesas o Alcaldes, es decir los recursos de revisión deben ser resueltos por la máxima autoridad de cada institución pública del Estado.

En cuanto a las Administraciones Tributarias de Excepción se estará a lo que la Ley correspondiente señale. Todo reclamo o recurso que conozca la autoridad pertinente debe pronunciarse en los plazos establecidos en el COT o en la respectiva Ley, caso contrario se produce el silencio administrativo.

Silencio administrativo es la aceptación tácita, tal como lo prescribe el artículo 28 de la Ley de Modernización del Estado, en vigencia desde enero de 1994.

---

<sup>95</sup> COT. Art. 85

Esta norma innovadora produce un efecto jurídico en las estructuras administrativas acostumbradas a responder discrecionalmente a los administrados.

En lo que respecta a la materia tributaria, desde la expedición del Código Tributario, en Diciembre de 1975, el artículo 102 disponía que salvo lo que contemplen las leyes especiales, la falta de resolución por la Autoridad Tributaria en los plazos fijados en los artículos 125, 136 y 137, podrá considerarse como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.

El artículo 125 estableció el plazo de noventa días, contados desde la presentación del reclamo para resolverlo; y los artículos 136 y 137 que se referían al recurso de reposición, establecieron el plazo de treinta días, contados desde su presentación, para resolverlo. Transcurrido dicho plazo sin que exista pronunciamiento, se tenía como efecto la negativa tácita del recurso, que obligaba a los interesados a acudir con la demanda de impugnación ante el Tribunal Fiscal, para hacer valer los derechos de los que se creyeran asistidos.

La Ley de Modernización del Estado no hace referencia expresa al procedimiento administrativo en materia tributaria, ni de que el artículo 38 no era aplicable a esta materia. El Código Tributario lo contempla con la misma filosofía que la Ley de Modernización del Estado.

Se dicta el Decreto Ley 05, publicado en el Registro Oficial N° 396, de 10 de Marzo de 1994, el mismo que en su artículo 21 dispone que, a partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás leyes tributarias prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la Administración Fiscal tendrá el plazo de 120 días hábiles para pronunciarse, añadiendo en el segundo inciso: “si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones, reclamaciones o recursos que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos”.<sup>96</sup>

El COT, al igual que otras leyes tributarias, ha sido reformado en varias ocasiones, en relación al plazo para resolver. Lo contempla el artículo 132. En lo que

---

<sup>96</sup> Ecuador, Presidencia de la República, “Decreto Ley 05”. *Registro Oficial, Suplemento N° 396*. (Quito, 10 de marzo de 1994).

tiene que ver con la aceptación tácita, lo establece el artículo 134, en concordancia con el Decreto Ley señalado.

Esta disposición constituye un cambio radical frente a la discrecionalidad con que actuaban las autoridades administrativas, y a la falta de pronunciamiento en los plazos señalados en la Ley. Hoy, dicha disposición permite la aceptación tácita a favor de quien presenta la petición, reclamo o recurso en calidad de contribuyente o responsable de la obligación tributaria.

Este cambio radical señalado, que entró en vigencia a partir del 1 de Enero de 1995, a favor de los contribuyentes, sin embargo se ha intentado coartar el derecho adquirido de los administrados, en la Ley para las Reformas a las Finanzas Públicas, publicada en el suplemento del Registro Oficial N° 18, del 30 de Abril de 1999, que dice el literal b del artículo 49, “en el primer inciso del artículo 21 del Decreto - Ley 05, publicado en el Registro Oficial No. 396, de 10 de marzo de 1994, suprimir la frase “o atender peticiones”<sup>97</sup> Si bien elimina del primer inciso del artículo 21 la frase citada, se conserva el segundo inciso en el tenor ordinal, que dice:

Si vencido el plazo señalado (120 días) en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones, reclamaciones o recursos que se presenten a partir de la fecha indicada (1 de enero de 1995).El Silencio Administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos.<sup>98</sup>

Esto permite entender que se encuentra vigente el beneficio de la aceptación tácita para peticiones que en general presenten los administrados en el ámbito tributario, que las que no tengan pronunciamiento en el plazo de 120 días hábiles, salvo que la Ley disponga otros efectos de manera expresa, caso contrario el alcance de la norma sobre la aceptación tácita, las peticiones que no constituyan reclamos o recursos, y que no tengan procedimiento especial o autónomo en leyes tributarias, deberán entenderse en el término de 15 días, como lo prescribe el artículo 28 de la Ley de Modernización del Estado, y dan lugar a la aceptación tácita, si no existe pronunciamiento de la autoridad competente, y en general de todas la instituciones del sector público.

Deben ser atendidas, de no hacerlo, corren el riesgo de que se consideren aceptadas por el silencio administrativo, aunque esto ocurra, es decir, que el silencio

---

<sup>97</sup> LRFP art. 49 literal b.

<sup>98</sup> Ecuador, Presidencia de la República, “Decreto Ley 05”. *Registro Oficial, Suplemento N° 396*. (Quito, 10 de marzo de 1994).

administrativo llegue a darse, la administración debe dictar resolución expresa atendiendo el reclamo presentado.

Por lo antes expuesto, a pesar de dicha reforma, sigue en vigencia el término de ciento veinte días hábiles para la atención de peticiones que no tengan un procedimiento específico.

El COT, en su artículo 81 establece que todos los actos administrativos se expedirán por escrito debidamente motivados cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos, como parte del ejercicio de la facultad resolutoria y lo establecido en los numerales 3 y 5 del artículo 103 del mismo Código.

El primero dice que es deber sustancial de la administración recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido que presenten los sujetos pasivos tributarios o terceros y, el segundo, expedir resoluciones motivadas en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

### **10.1. Jurisprudencia**

mediante las reformas incorporadas por la Ley 99-24 publicada en el Registro Oficial Suplemento 181, de 30 de 1999 y por la Ley 2001-41, publicada en el Registro Oficial No. 325, de 14 de mayo de 2001, se suprimieron las palabras “o atender peticiones” y “o recursos”, por lo tanto, desde entonces, el silencio administrativo únicamente opera para los reclamos. La Corte Suprema de Justicia ha confirmado que sobre peticiones no procede el silencio administrativo en los fallos Nos. No. 114-2001, publicado en el Registro Oficial No 54 de 3 de Abril de 2003; No. 5-2002, publicada en el Registro Oficial No. 229 de 10 de diciembre de 2003; y 102-2004, de 14 de febrero de 2006<sup>99</sup>

Con los antecedentes señalados, se establece que el silencio administrativo ha tenido sus falencias antes y después de las reformas. Antes, porque la autoridad administrativa, al no atender y resolver oportunamente en los plazos señalados era considerado como negativa tácita la pretensión de los administrados. Después, porque la reforma establece el efecto positivo a favor de los administrados.

Sin embargo, no está debidamente regulado en razón de que deben considerar que la petición sea justa, oportuna, no prohibida por la Ley, se encuentre dentro de las previsiones legales que a ella corresponda y sea dirigida a la autoridad competente. Para lo cual no existe ley o norma que la regule y solamente existe jurisprudencia y criterio de algunos tratadistas.

---

<sup>99</sup> Mayté Benítez Ch., *Jurisprudencia Especializada Tributaria*, Tomo I, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2007), 4

En conclusión, la facultad resolutoria que ley otorga a la Autoridad competente, en materia tributaria debe cumplir con el debido proceso y las garantías que la Constitución garantiza a los contribuyentes, así como también para todos los ciudadanos en general, es decir que la Autoridad de quien emana el acto resolutorio debe enmarcar su actuación estrictamente apegado a derecho, garantizando la tutela efectiva.

## **11. Derechos de los contribuyentes respecto a la clausura**

Frente a la sanción de clausura por parte de la Administración tributaria, los sujetos pasivos o contribuyentes que se sienten afectados por dicha sanción, pueden defender sus derechos de conformidad con las normas jurídicas vigentes, esto que la ley establece los procedimientos para que los contribuyentes o responsables o interesados directos, puedan ejercer dos acciones:

Impugnar oportunamente ante el respectivo Tribunal Contencioso Tributario, de conformidad con lo que establecen los artículos: 10, 217 y 220, del COT y el artículo 173 y literal m) del numeral 7 del artículo 76, de la CRE, la cual una vez que ha sido admitida a trámite dicha impugnación, esto es cumpliendo con todos los requisitos entre los cuales está el de afianzamiento de conformidad a lo establecido en el artículo 231.1, del COT. El Tribunal tiene diez días para resolver, de lo resuelto las partes pueden interponer recursos, lo cual podría acarrear más costos y tiempo, costos tales como nueva caución independiente al primer afianzamiento, tal como lo establece el tercer inciso del artículo 231.1, del COT;

Con la finalidad de dejar sin efecto la sanción de clausura o al menos suspenderla, puede plantear la acción ordinaria de protección, de conformidad con lo que establece el artículo 88 de la CRE, la misma que siendo aceptada a trámite podría existir duda sobre una norma jurídica contraria a la Constitución o a los derechos humanos reconocidos en la misma. En este caso, el Juez que avocó conocimiento deberá suspender el trámite y de oficio o a petición de parte, elevar a consulta ante la Corte Constitucional, la cual después de admitir a trámite tiene 45 días para absolverla, de conformidad con el artículo 428 de la CRE.

En los dos casos superan los siete días, que es el tiempo mínimo que dura la sanción de clausura por primera vez o el cierre del establecimiento. En tal virtud, los contribuyentes podrían quedarse en la absoluta indefensión, cuyos efectos no solo



que podrían repercutir en contra de los ingresos de los presuntos infractores, sino que también podrían ir en contra de los ingresos del Fisco.

De ahí la importancia del análisis de la normativa jurídica vigente a fin de ver si cumple su eficacia en las acciones, en las cuales los contribuyentes puedan ampararse y defenderse en forma oportuna y eficaz, frente a las facultades: Resolutoria y sancionadora que la Administración Tributaria en ejercicio de su potestad aplica en contra de los sujetos pasivos, procedimiento en el cual se aplica la sanción de clausura tributaria, que consiste en el cierre de los establecimientos en donde desarrollan la actividad económica los contribuyentes, por un tiempo mínimo de siete días. En dicha sanción, la autoridad debe cumplir con el debido proceso que la Constitución garantiza, caso contrario se podrían vulnerar principios y garantías constitucionales.

En la actualidad, los deberes formales respecto a la obligación tributaria se han multiplicado, a tal punto que constituyen un factor considerable para que los contribuyentes y los funcionarios públicos, por desconocimiento puedan incurrir en errores. Consecuentemente, para que los primeros sean injustamente sancionados con la clausura tributaria mediante acto administrativo, y, los segundos apliquen sanciones cuyo procedimiento podría no cumplir con el debido proceso.

La sanción de clausura en la normativa ecuatoriana tiene un tiempo mínimo de siete días<sup>100</sup>, y un máximo de tres meses<sup>101</sup>. Esto significa una pena muy severa para el contribuyente como presunto infractor, más aún cuando dicha pena no puede ser sustituida por una sanción pecuniaria, teniendo que soportar el tiempo que la normativa señala, porque las dos opciones que la ley establece para que los contribuyentes puedan defenderse de estos casos, no le garantizan que antes del tiempo mínimo de siete días, la autoridad competente pueda disponer la suspensión provisional o definitiva de la imposición de la sanción de clausura tributaria.

Siendo una infracción sancionada mediante acto administrativo por contravenciones o faltas reglamentarias y de conformidad con lo que dispone el COT, bien podría ser resueltas en vía administrativa, con multas de manera proporcional, de acuerdo a la gravedad de cada infracción, esto es aplicando el principio de proporcionalidad, sin tener que incurrir en procesos engorrosos que van

---

<sup>100</sup> LRFPE Séptima disposición general.

<sup>101</sup> COT. Art. 329.1

contra del principio del economía procesal y de los fines del Fisco, esto es obtener o recaudar mayores recursos al menor costo posible.

En conclusión, el procedimiento en el cual la Administración Tributaria, en ejercicio de las facultades resolutoria y sancionadora, que mediante acto administrativo sancionador, aplica la sanción de clausura tributaria, en ciertos casos se vulnera derechos y principios que están garantizados en la Constitución.

Estas facultades no deben quedar a criterio discrecional de la autoridad, para decidir en donde y cuando actuar, mediante la delegación de un funcionario público llamado fedatario fiscal, el mismo que puede convertirse en juez y parte, porque cuanto él hace la investigación y él mismo da fe a quien se debe sancionar mediante la resolución de clausura al contribuyente o responsable de la obligación tributaria, sin darle prueba de dicha fe y sin permitirle la defensa oportuna al contribuyente, derecho que garantiza la CRE, en su artículo 76, numeral 7 literal c) “Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones”<sup>102</sup>. Lo sancionan con el cierre por el plazo de siete días a su establecimiento, sin la debida comprobación.

Esta sanción tributaria no guarda ninguna relación con el principio de proporcionalidad, ya que para aplicar la clausura o cierre del establecimiento, no se establecen cuantías mínimas o máximas, como dispone el COT, en los artículos. 349 y 351.1. En relación a este principio, el autor José Terán, sostiene que “El principio de proporcionalidad es otro de los principios de la tributación, que se refiere a que debe existir una relación directamente proporcional entre el monto del tributo y la capacidad contributiva [...]”<sup>103</sup>, es decir que los siete días de clausura, según consta en la causal tercera de la normativa procesal tributaria, la cual se aplica por “No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios”, cuyo monto mínimo debe ser establecido, mediante resolución del Servicio de Rentas Internas, tal como dispone el cuarto inciso del artículo 8 del Reglamento de comprobante de venta, de lo cual se desprende que la sanción de clausura se aplica sin considerar el monto de la factura no emitida o por no cumplir con los requisitos legales, son de ínfimas cuantías.

En la legislación tributaria ecuatoriana no está reconocida con toda claridad la facultad sancionadora de la administración, cuya ejecución se produce con la

---

<sup>102</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 76, numeral 7, letra c.

<sup>103</sup> José Terán, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*, (Quito: Jurídica Cevallos, 2014) 128

expedición de actos administrativos en forma de resoluciones, impugnables ante la función jurisdiccional.

Los derechos y garantías que la Constitución y las leyes establecen, no tienen la eficacia necesaria para que los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria puedan defenderse oportunamente. Esto se debe, entre otras razones, a que la ley tiene vacíos legales, respecto al procedimiento de aplicación de la sanción de clausura tributaria y al procedimiento de defensa para el sujeto pasivo, defensa que debe ser oportuna y eficaz y que el legislador debe corregir, para que haya verdadera justicia y equidad en un Estado constitucional de derechos y justicia.

## **Capítulo segundo**

### **Marco normativo ecuatoriano**

Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada<sup>104</sup>. En Ecuador, la potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la función judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución.<sup>105</sup>

El Derecho Romano es el antecedente más remoto, que ha influido en el derecho ecuatoriano a través del derecho español, durante la conquista y colonia. El Código Civil ecuatoriano se inspiró en el modelo del Código chileno de Bello.

El Sistema legal del Ecuador, es el latino-romano, en donde la Ley es la principal fuente del derecho, siendo las normas de la CRE las de mayor jerarquía y de aplicación directa, de conformidad con el Principio de Supremacía Constitucional. No obstante, también se deben considerar los tratados y convenios internacionales ratificados por el Estado ecuatoriano, así como también las normas que rigen el derecho procesal tributario.

En el ámbito procesal tributario, al observar las normas, se aprecia que los legisladores han creado normas de carácter Orgánico, lo que podría derivar en un conflicto en la aplicación de la norma. No obstante, la CRE, en su segundo inciso del artículo 425, dispone que en caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, a quienes por ley les corresponde aplicarlas, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La interposición de estas normas, de una u otra manera, afecta a los contribuyentes, por esto es importante tener claro la supremacía de las normas y el respeto al debido proceso en materia tributaria, ya que la Constitución sería el mejor método de defensa para los contribuyentes.

---

<sup>104</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 1, Primer inciso.

<sup>105</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 167.

El COT, rige el ámbito procesal tributario en la legislación ecuatoriana respecto a las contravenciones y faltas reglamentarias, dentro de las cuales se establecen las normativas de la figura que sanciona con la clausura tributaria, cuyas causales están establecidas en el literal a) de la Séptima Disposición General de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, publicada en el suplemento del Registro Oficial N° 181, de 30 de abril de 1999, que señala lo siguiente:

La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos [...]<sup>106</sup>

La sanción de clausura establece un plazo de siete (7) días. En el caso en que los contribuyentes reincidieren en las faltas que ocasionaron la clausura, serán sancionados con una nueva clausura por un plazo de diez (10) días, la que se mantendrá hasta que satisfagan las obligaciones en mora.

Este concepto de clausura que establece la ley, señala que es un acto administrativo reglado e impugnabile; esto es que la Autoridad Tributaria no puede ni debe sancionar al contribuyente en forma discrecional, porque debe cumplir lo que establece el COT en su artículo 10. Además, todo acto o resolución emitida por una autoridad o funcionario público debe ser motivada, en concordancia con el artículo 76, numeral 7, literal 1) de la CRE.

El Derecho Procesal Tributario ecuatoriano está constituido por el conjunto de normas que regulan las controversias que surgen entre el Fisco y los contribuyentes o responsables, las mismas que se originan por la existencia de la relación jurídica entre la administración tributaria (Estado) y los administrados de la obligación tributaria. Entre las principales normas jurídicas, en la legislación ecuatoriana en materia tributaria, constan: la Constitución de la República del Ecuador, el Código Orgánico Tributario, respecto a las contravenciones y faltas reglamentarias, el Código Orgánico Integral Penal, respecto a los delitos, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, respecto al impuesto a la renta global que

---

<sup>106</sup> Las causales son:

- i. Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en la fechas y plazos establecidos para el efecto, aun cuando en la declaración no se cause impuestos;
- ii. No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente;
- iii. No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.
- iv. La clausura, que no podrá ser sustituida con sanciones pecuniarias, se aplicará sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar.

obtengan las personas naturales o jurídicas, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, la Ley para Reformas a las Finanzas Públicas, entre otras, siendo esta última la que en su literal a) de la Séptima Disposición General se establecen las tres causales de clausura tributaria, la misma que en su aplicación podrían vulnerarse principios y garantías constitucionales, y por ende derechos de los contribuyentes.

En cuanto a la legalidad tiene que ver con la ley vigente, que permita a la autoridad, mediante acto o resolución, aplicar la sanción que para tal efecto la ley señala, es decir que la Autoridad no puede sancionar sin que exista una ley previa de conformidad con la seguridad jurídica. Además, el funcionario o autoridad debe estar legalmente posesionado en su respectivo cargo público, en ejercicio de su competencia y jurisdicción.

### **1. La clausura tributaria en la legislación ecuatoriana**

En la legislación ecuatoriana, la ley sancionada por el Congreso Nacional, hoy Asamblea Nacional, en la cual se establece la clausura en materia tributaria consta en la letra a) de la Séptima Disposición General de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, publicada en el suplemento del Registro Oficial N° 181, de 30 de abril, de 1999, que bien podría decir que es el antecedente más reciente en el Ecuador, que mediante ley regula el procedimiento de cierre de los establecimientos o negocios, en los cuales desarrollan su actividad económica los contribuyentes, ley que más parece ser un trasplante jurídico de países de la región, así por ejemplo, la Ley 11.683, de Argentina, cuyos antecedentes van desde el año 1978, respecto a la sanción de clausura, es muy similar a la ecuatoriana que tiene vigencia a partir del 30 de abril del año 1999.

Con la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, vigentes desde su publicación en el Suplemento del Registro Oficial No 181, de 30 de abril de 1999,<sup>107</sup> se dieron varios cambios en el ámbito fiscal. No obstante, en el COT, los procedimientos para la sanción de infracciones tributarias estaban contempladas en el Libro Cuarto del COT, en cuyas disposiciones fundamentales del ilícito tributario también constaban los delitos tributarios, contravenciones y faltas reglamentarias.

---

<sup>107</sup> Ecuador, “Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas”. *Registro Oficial, Suplemento, No.181*. (30 de abril de 1999), Séptima disposición general, de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas. En adelante LRFPP

El Código Orgánico Integral Penal, vigente desde el 10 de agosto de 2014, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 180 de 10 febrero de 2014,<sup>108</sup> en su disposición final, establece que entrará en vigencia en ciento ochenta días contados a partir de su publicación en el Registro Oficial. Desde esa fecha, en el COT sólo siguen vigentes las contravenciones y faltas reglamentarias, es decir los delitos tributarios y sus procedimientos sancionatorios ya no están contemplados en su Cuarto Libro del COT, por cuanto pasaron a ser parte del COIP.

El Código Tributario fue puesto en vigencia el 6 de Diciembre de 1975; y pese a que ha sido reformado varias ocasiones, aun contempla Disposiciones Fundamentales en Relación a las Infracciones Tributarias, así por ejemplo en el ámbito de aplicación en su artículo 310 del actual Código Orgánico Tributario, establece lo siguiente “Las disposiciones de este Código se aplicarán en todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición expresa”.<sup>109</sup>

En la vía administrativa, las autoridades competentes para sancionar contravenciones, y faltas reglamentarias son la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, mediante resoluciones que pueden ser impugnadas ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario.

La autoridad tributaria, además de adoptar medidas administrativas sancionadoras respecto de las contravenciones y faltas reglamentarias, puede iniciar las acciones para que los jueces competentes impongan las sanciones que correspondan previo proceso correspondiente, es decir que puede ser actor de las acciones que la ley le permite como consecuencia de las infracciones que tengan relación con la responsabilidad tributaria tipificada y sancionada como delitos contemplados en el COIP, que tienen que ver con las normas generales en todo lo relacionado al ilícito tributario, específicamente la defraudación Tributaria, artículo 298, la defraudación aduanera, artículo 299; receptación aduanera, artículo 300, el contrabando, artículo 301; y, el mal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneras, artículo 302, que son de acción pública establecidas en las normas y principios del derecho penal común y de otras leyes supletorias vigentes para sancionar de acuerdo a cada circunstancias de dichas infracciones.

---

<sup>108</sup> Ecuador, “Código Orgánico Integral Penal”. *Registro Oficial, Suplemento, No. 180.* (10 febrero de 2014). En adelante se cita este Código como COIP

<sup>109</sup> COT. Art. 310

El Código Orgánico de la Función Judicial, en su párrafo 4º, dispone que las y los jueces de garantía penales, además de las competencias atribuidas en el COIP, también serán competentes para actuar en los casos que prescribe el No. 6 del artículo 225, que establece lo siguiente “Sustanciar y resolver las causas en todos aquellos procesos de ejercicio público de la acción penal que determine la ley”.<sup>110</sup>

Los artículos 218 y 219 del mismo cuerpo legal señalan que el Consejo de la Judicatura establecerá el número de salas, la sede y espacio territorial en que ejerzan su competencia dichas salas de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario y atribuciones y deberes, respectivamente. También, en sus artículos 183, 184 y 185, se establece que la Corte Nacional de Justicia estará integrada por las diferentes salas, entre las cuales debe estar la Sala Especializada en lo Contencioso Tributario, la competencia de las salas especializadas, estableciendo la potestad de cada una de las salas de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario, respectivamente.

No obstante, el propio Código Orgánico de la Función Judicial, en su Cuarta Disposición Transitoria señala lo siguiente:

Los actuales tribunales distritales de lo contencioso Administrativos y Fiscal, funcionarán con el régimen y competencias establecidos antes de la vigencia de este Código hasta que el nuevo Consejo de la Judicatura integre las respectivas salas de las cortes provinciales previo concurso público y con las condiciones de estabilidad establecidas en este Código.<sup>111</sup>

De lo antes mencionado se desprende que aún después de seis años de vigencia de dicho Código no se conforman las respectivas salas en las cortes provinciales de justicia. En tal virtud, más bien se han fortalecido, con ciertos cambios a los hoy denominados Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, los mismos que son parte de las denominadas unidades judiciales.

El COT, en su cuarto libro, capítulo cuarto, contempla las sanciones en su artículo 323, aplicables a las infracciones según el caso, ya sea en la vía judicial o en la administrativa. La clausura del establecimiento o negocio está entre las principales sanciones establecidas en el mencionado artículo, sanción que por su importancia ha motivado el presente trabajo investigativo.

Estas sanciones pueden extinguirse, y en tal razón tienen sus modos de extinción de las acciones y de las penas, por contravenciones y faltas reglamentarias

---

<sup>110</sup> COFJ. art. 225, numeral 6

<sup>111</sup> COFJ, Cuarta Disposición Transitoria



que la propia ley señala, estableciendo que hay dos modos de extinción de las acciones y sanciones por infracciones tributarias. Estos modos son: por muerte del infractor y por prescripción, tal como lo prescribe el artículo 338 del COT.

En el Cuarto Libro del COT, Capítulo II del Título II se define el concepto de las contravenciones de la siguiente manera: “Art. 348 (Ex: 341).- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecidas con anterioridad a esa acción u omisión”.<sup>112</sup>

Estas contravenciones tienen concordancia con lo antes señalado respecto a las infracciones tributarias y que, en general, es por acción u omisión, que con anterioridad establece la ley para que la autoridad competente pueda actuar y sancionar mediante acto resolutorio debidamente motivado. En el capítulo tres del Cuarto Libro del COT, sobre las faltas reglamentarias expresamente dice:

Art. 351 (Ex: 389).-Concepto.- Son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos<sup>113</sup>

Tanto las contravenciones como las faltas reglamentarias están inmersas en las sanciones pecuniarias. No obstante, también pueden acarrear otras sanciones como es el caso de la clausura tributaria de los establecimientos o negocios de los contribuyentes que incurran en las tres causales que establece la disposición general séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas.

En la vía administrativa, las autoridades administrativas, mediante resolución, son competentes para sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias cuya configuración se produce de acuerdo al artículo 316 del COT.

Al referirse a los elementos constitutivos, señala que para la sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias basta la transgresión de la norma; estas sanciones pueden ser pecuniarias, (contravenciones: no menor de treinta ni mayor a mil quinientos dólares de los Estados Unidos de Norte América; faltas reglamentarias: no menor a treinta ni mayor a mil dólares de los Estados Unidos de Norte América), tal como lo establecen los artículos 349 y 351.1, respectivamente. Dichas sanciones pueden ser impugnadas ante los Tribunales Distritales de lo

---

<sup>112</sup> COT. Art. 348

<sup>113</sup> COT. Art. 351

Contencioso Tributario, así lo establecen los artículos 173 de la CRE; 31 del Código Orgánico de la Función Judicial; 220 y siguientes del COT.

La sanción de clausura de establecimientos o negocios, en el COT está contemplada en el capítulo cuarto de las sanciones, en su artículo 329.1, el mismo que establece el tiempo máximo de clausura y la responsabilidad que tiene el contribuyente infractor, si la clausura afectare a terceros.

Ésta y otras sanciones son las que la ley faculta a la Autoridad Tributaria para que las aplique, a fin de que los contribuyentes cumplan con la obligación tributaria. No obstante, en ciertos casos en los procedimientos y en la aplicación de la clausura tributaria, se podrían transgredir principios y garantías constitucionales, de los derechos y la tutela efectiva que la CRE garantiza a los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

A continuación se hace una breve revisión del proceso histórico a través del cual se han dado grandes controversias entre los administrados y la administración pública, como consecuencia de abusos y excesos de la Autoridad Pública o el Poder Ejecutivo en la aplicación de sanciones relacionadas con la imposición tributaria.

## **1.1. Breve reseña histórica del derecho tributario administrativo y contencioso en Ecuador desde el año 1959**

### **1.1.1. Antecedentes**

En 1948, el Dr. Eduardo Riofrío Villagómez, formuló el primer proyecto de ley que fue publicado en su obra “Estudios de Derecho Fiscal”, en el que se trataba de encontrar las normas que regulen las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre el Estado y los contribuyentes.

Este proyecto de ley, con la autoría del Dr. Riofrío Villagómez, de gran importancia por su exposición de motivos, sirvió de base para que el 15 de junio de 1959, se dicte la primera Ley Constitutiva del Tribunal Fiscal de la República, mediante Decreto Ley de Emergencia No. 10, que se publicó en el Registro Oficial No. 847, de 19 de junio de 1959. Estructurado en cuatro capítulos que son los

siguientes: el que establece el Tribunal Fiscal; el que se refiere a su competencia; el que trata el procedimiento; y, el que regula la acción de pago indebido.<sup>114</sup>

Es a partir de esta fecha que el procedimiento contencioso tributario se conforma debidamente en el Ecuador. Dicho Tribunal Fiscal fue creado e incluido en la Constitución, con el objetivo de mejorar las relación jurídico- tributaria, en la cual durante muchos años el contribuyen se vio seriamente afectado. No obstante, la Contraloría, con la participación del Presidente de la República seguía ejerciendo el control en las administraciones tributarias.<sup>115</sup>

Durante los primeros años de existencia, en el Tribunal Fiscal de la República, se hizo justicia tributaria utilizando las normas tributarias que se hallaban en los diferentes cuerpos legales.

El Proyecto de Código Fiscal preparado por el Dr. Eduardo Riofrío Villagómez, con enmiendas sugeridas por el Sector Público y por una Comisión de Juristas, se convirtió en el Código Fiscal Ecuatoriano, mediante Decreto-Ley de Emergencia 29 de 24 de junio de 1963, R.O. 490 de 25 de junio de 1963, con lo cual se consolida el procedimiento contencioso tributario, que estuvo vigente hasta el 6 de diciembre de 1975, fecha en la que se expide el Código Tributario ecuatoriano, no por disposición del Congreso Nacional, sino por medio del Decreto Ley de Emergencia No.1016-A, expedido por el Presidente de la República, General Guillermo Rodríguez Lara. Este Código Tributario ha constituido un innegable avance en la legislación en el ámbito tributario ecuatoriano y a pesar de haber tenido numerosas reformas, hoy sigue vigente con categoría de Código Orgánico Tributario.

El Tribunal Fiscal de la República, en 1959, nació con la categoría de Corte Suprema de Justicia, con sede en Quito y jurisdicción nacional, como órgano de única o última instancia e integrado por tres Salas, con el correspondiente personal. Así lo especificaba el artículo 213, cuyas funciones estaban establecidas en el artículo 216.<sup>116</sup>

Más, en el año de 1992, en el Suplemento del R.O. 93 de 23 de diciembre de 1992, se publicó la Ley 20 de Reforma a la Constitución Política, mediante la cual se crean los Tribunales Distritales de lo Fiscal. No. 1, en Quito, No. 2, en Guayaquil;

---

<sup>114</sup> José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalía Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito: Corporación de Estudio y Publicaciones, 2014), 300.

<sup>115</sup> Daniela Estefanía Erazo Galarza, *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*, (Quito, Centro de estudios y publicaciones, 2014), 178-179

<sup>116</sup> *Ibíd.* 178

No. 3 en Cuenca; y, No. 4 en Portoviejo, con el fin de descentralizar la Justicia Tributaria y darle mayor alcance.

En la actualidad existe un Tribunal más. El 29 de septiembre de 2006, el Consejo Nacional de la Judicatura, con aprobación de la Corte Suprema de Justicia, crea el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Fiscal. No. 5 con jurisdicción en las provincias de Loja y Zamora Chinchipe y con competencia en materia fiscal.<sup>117</sup>

En conclusión, en vía contenciosa tributaria los órganos competentes para administrar justicia son los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, cuya misión es dar al contribuyente y al Estado ecuatoriano lo que en Derecho les corresponde, haciendo que tanto el uno como el otro, acaten las normas tributarias vigentes para la Administración Central (SRI); Administración Seccional (Municipios y Consejos Provinciales); y, de Administraciones de Excepción (Superintendencias de Compañías y otras), así como para todos los contribuyentes o sujetos pasivos.

Además de administrar justicia en materia tributaria, son los organismos encargados de velar que se cumpla el debido proceso y se hagan efectivas las garantías constitucionales, a fin de que se garantice una verdadera independencia de la justicia en Ecuador.

## **2. Análisis jurídico de la clausura tributaria en el ordenamiento ecuatoriano**

El ámbito normativo ecuatoriano, en materia tributaria tiene jerarquía constitucional, y sus principios se regirán de conformidad con lo que establece el Art.300, en concordancia con los artículos.301, 135 y 285 de la CRE, tal como ya se ha manifestado en el primer capítulo del presente trabajo investigativo. No obstante, en el ámbito de aplicación procesal, el COT es un cuerpo legal que de conformidad con el artículo 425 de la CRE, está en el tercer orden jerárquico de aplicación de las normas, luego de la Constitución y los tratados y convenios internacionales. Las normas sustantivas tributarias contempladas en los preceptos del COT, tienen supremacía sobre las demás leyes generales, y, en tal virtud, son las normas que

---

<sup>117</sup> Rafael Poma Neira, *Introducción al derecho tributario*, (Quito, Editorial jurídica L y L, 2009), 233-234.

regulan las relaciones jurídicas respecto de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables.<sup>118</sup>

Cabe recordar que el COT, desde su vigencia, por Decreto Supremo del Gobierno de la dictadura del General Guillermo Rodríguez Lara (DS-1016-A.RO-S 958: 23-dic-1975), fue Codificado en el año 2005 (Cód. 2005-009. RO-S 38: 14-jun-2005). El COT, establece en su artículo 2, la supremacía de las normas tributarias sobre las demás leyes generales, en concordancia con los artículos 217 y 310 del mismo cuerpo legal. Además, mediante disposición final segunda de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, promulgada por la Asamblea Constituyente de Montecristi y publicada en el Registro Oficial 3S-242: 29 de diciembre de 2007, se dispuso que “A partir de la publicación de la misma en el Registro Oficial, el Código Tributario tendrá la categoría de Ley Orgánica y sus disposiciones prevalecerán sobre cualquier cuerpo de ley que tenga categoría de general, anterior o posterior, que se le oponga”.<sup>119</sup>

Esta categoría de Ley Orgánica del Código Tributario permite que se entienda que prevalece sobre leyes ordinarias, y que su aplicación debe enmarcarse de conformidad con el orden constitucional y tratados internacionales ratificados por el Estado, siguiendo el debido proceso y la tutela efectiva que garantizan las normas constitucionales.

La figura jurídica de la clausura de establecimientos o cierre de negocios por incumplimiento de ciertos deberes formales que establece la normativa procesal tributaria, conlleva el cese total de actividades económicas del contribuyente, lo cual trae como consecuencias significativas pérdidas de ingresos de recursos económicos, que podrían afectar a los contribuyentes y también al Fisco, pues esta sanción constituye un severo castigo al presunto infractor, ya que no se le permite seguir desarrollando su actividad comercial habitual, afectando no solo al titular o dueño del establecimiento, sino también a terceros de manera indirecta, tales como proveedores de productos y servicios, entre otros, es decir, se podría romper la cadena de una determinada actividad económica que se desarrolla en un cierto sector de la economía del Estado.

---

<sup>118</sup> COT. Art. 1

<sup>119</sup> Ecuador; “Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador”. *Registro Oficial, Tercer Suplemento, No.242*. (Quito, 29 de diciembre de 2007). Segunda Disposición final

El COT establece dos clases de infracciones tributarias: contravenciones y faltas reglamentarias<sup>120</sup>, las mismas que tienen directa relación con la sanción de clausura de establecimientos o cierre de negocios. Estas infracciones formales no tienen vinculación con aspectos patrimoniales de la recaudación que puedan constituirse en violación a las normas tributarias, que están dirigidas al control y verificación de las obligaciones tributarias de todo tipo<sup>121</sup>. El COT, para cada infracción, establece como sanción un mínimo y un máximo de multa. No obstante, la sanción de clausura tributaria que establece la ley de menor jerarquía al COT, no permite que dicha sanción sea sustituida por una sanción pecuniaria.

Además, en el caso de que hayan terceros perjudicados por la sanción de clausura, quien deberá responder por los daños y perjuicios que con la imposición de la sanción se cause, es el representante legal del establecimiento sancionado o el contribuyente contraventor<sup>122</sup>. La normativa establece que la clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades que se desarrollen en el establecimiento clausurado. Esto se da cuando en un mismo local u oficina, por razones de costos operativos o financieros, funcionan simultáneamente más de una actividad económica, con distintos representantes legales o responsables. Así, por ejemplo, se podría darse la clausura tributaria en donde prestan servicios o desarrollan su actividad económica, un grupo de médicos, arquitectos, contadores, artesanos, entre otros, los mismos que legalmente se han registrado como personas naturales distintas e independientes.

Uno de los autores que ha hecho duros cuestionamientos a la figura de la clausura tributaria es Álvarez,<sup>123</sup> el cual comparte el criterio de que dicha sanción está dentro de la teoría penalista.

En la normativa procesal ecuatoriana se establecen tres causales de clausura tributaria. Para el presente estudio investigativo se ha considerado a la tercera como la más importante, puesto que para aplicar dicha sanción no se requiere notificación previa, por el hecho de no emitir factura o por emitirla sin que cumpla con las normas que la ley vigente y el reglamento exige. Esto es, cuando el comerciante que realiza una operación de venta de mercancías o servicios, no emite su factura o si por

---

<sup>120</sup> COT. Art. 314

<sup>121</sup> Saccone, "Manual de Derecho Tributario", 162.

<sup>122</sup> COT. Art. 329.1

<sup>123</sup> Argentina, Álvarez Echagüe & Asoc. Consulta 07 de noviembre de 2015. <<http://www.aeyasoc.com.ar/articulo15.pdf>>

error o por falta de información al momento de emitirla no cumple con la ley y la reglamentación.

La normativa sanciona la no emisión de la factura o la falta de cumplimiento de la normativa tributaria, sin considerar las circunstancias y sin permitir el derecho a la defensa y ser escuchado en el momento oportuno, es decir, se vulnera el debido proceso que garantiza la Constitución, razón por la cual esta causal será analizada de manera amplia más adelante.

La primera causal de sanción de la clausura está relacionada con la falta de declaración por parte del sujeto pasivo en la fecha y plazos establecidos para el efecto. Dicha sanción de clausura debe ser considerada de acuerdo a la circunstancia de cada caso y el grado de responsabilidad del sujeto pasivo o responsable. El plazo de diez días que se le concede al sujeto pasivo para que cumpla las obligaciones en mora o que justifique objetivamente, es un plazo muy corto, puesto que las declaraciones tributarias tienen la modalidad de mensual, semestral (para el caso de los artesanos y otros) y anual. En tal virtud, se debería dar un plazo considerando el principio de igualdad, equidad y de oportunidad para todos los contribuyentes.

Dicho plazo debería ser de 30 días, puesto que es el que por ley se establece a los contribuyentes del ICE que se encuentren en mora por más de tres meses, para que puedan hacer la declaración y pago de impuesto. Así lo dispone el artículo 88 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.<sup>124</sup> En tal virtud, se debe aplicar el mandato constitucional respecto al principio de generalidad, que consagra el artículo 11 de la CRE, al disponer que el ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 2.- “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”<sup>125</sup>, esto es que no puede haber discriminación en materia tributaria.

En la causal dos, que tiene que ver con no proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente, dichas condiciones no están regladas o definidas porque la propia Ley deja abiertas las circunstancias en las que pueda el contribuyente dar la información requerida, en este caso, la autoridad tributaria no puede exigir más de lo que el sujeto pasivo pueda informar.

---

<sup>124</sup> Ecuador, “Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno”. *Registro Oficial, Suplemento, No.463*, (Quito 17 de noviembre de 2004): art. 88. En adelante se cita esta Ley como LORTI.

<sup>125</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 11, numeral 2.

La causal tres, que tiene que ver con la no entrega del comprobante de venta o entregarlo sin que cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, constituye la causa principal de clausura o cierre de establecimiento, lo cual ha motivado el presente trabajo investigativo, puesto que en su procedimiento para aplicar la sanción de clausura se debe respetar el debido proceso y hacer efectivas las garantías constitucionales de los derechos fundamentales, de los contribuyentes o responsables, que por ley les corresponde.

Para aplicar dicha sanción se deberían considerar las circunstancias particulares de cada caso, por cuanto inciden varios factores, tales como: falta de información, poca cultura tributaria, no solo del contribuyente o responsable, sino también de los que intervienen en unión de acto para que se configure la infracción tributaria, que de conformidad con el COT, constituye falta reglamentaria y, en tal virtud, la responsabilidad debería ser solidaria entre los que intervienen en una determinada transacción, esto es entre el proveedor o vendedor y el comprador o consumidor de bienes o servicios, ya que en muchos casos son los compradores o consumidores de bienes o servicios los que se resisten a la facturación de una transacción de dominio de bienes o servicios, porque precisamente son los que terminan pagando el impuesto al valor agregado (IVA), más aún cuando se sienten marginados por los servicios públicos que el Estado no atiende de manera eficiente, como salud, seguridad, educación, empleo, entre otros.

También se debe tomar en cuenta en estas circunstancias: si es o no primera vez que ha incurrido en la falta reglamentaria de no cumplir con la formalidad requerida, ya que en muchos casos la falta de información hace que cometan errores. En tal virtud, en lugar de sancionarlo con el cierre de su establecimiento deberían obligarlo a recibir un adecuado asesoramiento, a fin de evitar sanciones drásticas, como la clausura de su establecimiento que va en contra del espíritu de la ley, que busca fuentes de ingresos para el propio Estado y equipararlos con sus egresos, tal como lo señala uno de los considerandos de la propia Ley Para la Reforma de las Finanzas Públicas, el cual está obligado a redistribuir dichos ingresos en beneficio social o en bien común de todos sus habitantes.

Las compras simuladas no pueden ser consideradas como instrumentos para dar fe pública por un funcionario llamado fedatario fiscal, por muchas razones que, entre otras, podría estar el hecho de hacer compra de productos de consumo, el cual una vez consumido no hay evidencia, para aplicar la sanción, peor aún si dicha



compra simulada la hace un fedatario con mala fe, sin dejar constancia en una acta probatoria con firma de responsabilidad, haciendo referencia de la infracción o falta reglamentaria cometida por el contribuyente o responsable, de manera pública señalando día y hora y las circunstancias de la no facturación, con la constancia de quienes estuvieron presentes.

Además, se debe tomar en cuenta que el mecanismo o procedimiento de la compra simulada por parte de un fedatario fiscal, como medio de prueba de la no facturación, no garantiza que la sanción de clausura sea justa, porque puede estar sujeta a conflictos de intereses, sea por orden superior jerárquico o del propio fedatario fiscal, o de una manera subjetiva y no objetiva como pretende la ley.

Por lo antes expuesto, se debe admitir que una sanción de clausura puede darse por error involuntario o por incumplimiento de formalidades, que bien podrían sustituirse con medidas pecuniarias de forma proporcional, es decir, aplicando el principio de proporcionalidad, porque negar esta opción es un absurdo de la ley, la misma que pretende conseguir más recursos. Sin embargo, no permite sustituir la sanción de clausura con sanción pecuniaria, tal como lo prescribe el COT en su artículo 351.1, en concordancia con los artículos 97 y 349 del mismo cuerpo legal.

Para entender mejor lo señalado es preciso ampliar lo que el COT establece de manera clara en sus artículos 97, 349 y 351.1, que tienen que ver con la responsabilidad por incumplimiento de deberes formales, que acarrea responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, en concordancia con las sanciones por contravenciones que se aplicará como pena pecuniaria una multa no inferior a treinta dólares, ni mayor a mil quinientos dólares, así como también las sanciones por faltas reglamentarias que no serán inferiores a treinta dólares, ni que exceda de mil dólares de los Estados Unidos de Norte América. Aclarando que el pago de éstas no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron, así como también del cumplimiento de procedimientos, requisitos u obligaciones por cuya omisión fue sancionado, respectivamente.

En la definición de clausura consta que es un acto administrativo reglado e impugnabile. En este caso, impugnabile ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, el cual tiene un plazo de 10 días para resolver dicha impugnación. Si la sanción de clausura es impuesta por un plazo mínimo de siete días y la impugnación la resuelven en 10 días, dicha impugnación cuya resolución sea o no favorable al

sujeto pasivo, es extemporánea puesto que ya transcurrieron los 7 días, es decir, que en el caso de ser sancionado con la clausura sin haber cometido ninguna infracción u omisión o no haber cometido ninguna falta reglamentaria y que por error o por causas no justificadas por parte del fedatario fiscal o funcionario de la administración tributaria, el contribuyente es sancionado de manera injusta e ilegal, puesto que una vez clausurado su establecimiento debe soportar el atropello de sus derechos por el tiempo de la clausura impuesta por la Autoridad Tributaria.

En estos casos existe un acto discrecional del funcionario público. Lejos de sancionar apegado a la CRE y las Leyes se convierte en un abuso de poder, dejando al contribuyente en la absoluta indefensión; finalmente, lo que podría hacer el afectado con la resolución en la cual se ratifica su inocencia, es plantear una demanda por daños y perjuicios contra el Estado y éste, a su vez, repetir contra quienes aplicaron dicha sanción ilegal, de conformidad con el numeral 9 del artículo 11 de la Carta Magna, siempre y cuando tenga la posibilidad de asumir significativos costos de trámites engorrosos y se cumpla con los postulados de la CRE respecto a los principios de la administración de justicia independiente.

### **3. Análisis jurídico de la clausura tributaria comparada con países de la región**

Como ya se ha mencionado en la legislación ecuatoriana, la figura de la clausura tributaria está establecida en el COT, en sus artículos 323 literal b), 329.1 y 329.2. No obstante, las tres causales la establece el literal a) de la Séptima Disposición General de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, publicada en el suplemento del Registro Oficial N° 181, de 30 de abril de 1999, que señala lo siguiente:

La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos, cuando éstos se hallen incurso en cualquiera de los siguientes casos:

Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en la fechas y plazos establecidos para el efecto, aun cuando en la declaración no se cause impuestos;

No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente;

No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.

La clausura, que no podrá ser sustituida con sanciones pecuniarias, se aplicará sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar.<sup>126</sup>

La aplicación de las tres causales antes citadas, han traído como consecuencia muchas controversias judiciales, entre el Estado, representado por las autoridades administrativas en calidad de funcionarios públicos y los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, cuyo procedimiento de aplicación de dichas sanciones, no guardan armonía ni con el principio de proporcionalidad que establece la Constitución, ni con las sanciones de contravención y las faltas reglamentarias que contempla el COT.

En la legislación colombiana, la figura de la clausura tributaria se encuentra en el Estatuto Tributario, el cual también ha tenido varias reformas cuyos efectos han sido motivo de controversias judiciales entre el Estado y los contribuyentes afectados, las mismas que han sentado precedentes en la justicia colombiana, particularmente en el sistema sancionatorio en el ámbito tributario, específicamente la sanción que establece el artículo 657.- Sanción de clausura del establecimiento. La Administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio.<sup>127</sup> Entre otros están los siguientes casos:

Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g), del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 652 del mismo Estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no exista un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario.<sup>128</sup>

Cuando el responsable perteneciente al Régimen Simplificado no cumpla con la obligación prevista en el numeral 4 del artículo 506.<sup>129</sup>

Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655.<sup>130</sup>

---

<sup>126</sup> LRFP literal a) de la séptima disposición general.

<sup>127</sup> Colombia, Contraloría General del Estado. Consulta 02 de julio 2015. <<http://www.contraloria.gob.ec/>>

<sup>128</sup> Colombia, Corte Constitucional, [Sentencia C-1717 de 2000] Literal modificado por la Ley 488 de 1998, artículo 74. Los apartes resaltados fueron declarados exequibles por la Corte Constitucional.

<sup>129</sup> Literal adicionado por la Ley 863 de 2003, artículo 25.

<sup>130</sup> Inciso cuarto modificado por la Ley 223 de 1995, artículo 47.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder”.<sup>131</sup>

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.<sup>132</sup>

Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la Administración de Impuestos así lo requieran”.<sup>133</sup>

La normativa tributaria procesal colombiana respecto a la sanción clausura, tiene ciertas semejanzas con la normativa ecuatoriana. Así por ejemplo, cuando el contribuyente sancionado con la clausura incurriere en una nueva infracción sancionable por los hechos que la normativa contempla, la sanción por reincidencias será de 10 días plazo o calendario, en ambas legislaciones no se establece el tiempo o periodo fiscal para considerar la reincidencia, es decir que la autoridad tributaria podría aplicarla dentro del mismo mes, año o en el ejercicio fiscal del siguiente año, así como también hay semejanza cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos.

No obstante, hay diferencias notables, como estás a) la normativa colombiana establece que cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no exista un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura; la normativa ecuatoriana no considera si el perjuicio es grave o no, esto es que la clausura se aplica con la sola transgresión a la norma; b) la normativa colombiana establece que previo el agotamiento de la vía gubernativa se aplican las sanciones que van desde 3 hasta 30 días; y la ecuatoriana señala que la clausura es por un plazo mínimo de 7 días y el tiempo máximo es de 90 días.

La figura de clausura tributaría en la legislación boliviana está contemplada en el Código Tributario Boliviano, así como también en las diferentes leyes, con sus reformatorias y decretos supremos.

Entre las principales aparece la Ley 2492, de 2 de agosto de 2003, la cual da cuenta del Código Tributario Boliviano CTB, mismo que en su artículo 66 establece

---

<sup>131</sup> Colombia, Corte Constitucional, [Sentencia C-506 de 2002]. El aparte resaltado en este inciso fue declarado exequible por la Corte Constitucional

<sup>132</sup> Colombia, Corte Constitucional, [Sentencia C-1717 de 2000], Este inciso fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia

<sup>133</sup> Colombia, Sala Plena de la Corte Constitucional, [Sentencia C-506 de 2002], Las expresiones resaltadas en este artículo fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional

las Facultades Específicas de la Administración Tributaria y en su artículo 170 dispone el Procedimiento de Control Tributario relacionado con la sanción de clausura tributaria inmediata por tres días continuos. No obstante, la ley establecía que el sujeto pasivo podrá convertir la sanción de clausura por el pago inmediato de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo no facturado, siempre que sea la primera vez. En adelante no se aplicará la convertibilidad. Esto fue reformado por la Ley 317 de 11 de diciembre de 2012. Disposiciones Adicionales Quinta. Se modifica el primer párrafo del artículo 170 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano, con el siguiente texto:

La Administración Tributaria podrá de oficio verificar el correcto cumplimiento de la obligación de emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente mediante operativos de control. Cuando advierta la comisión de esta contravención tributaria, los funcionarios de la Administración Tributaria actuante deberán elaborar un acta donde se identifique la misma, se especifiquen los datos del sujeto pasivo o tercero responsable, los funcionarios actuantes y un testigo de actuación, quienes deberán firmar el acta, caso contrario se dejará expresa constancia de la negativa a esta actuación. Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el Parágrafo II del Artículo 164 de este Código. En caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido.<sup>134</sup>

La Administración tributaria boliviana cuenta con otras normas que le permiten verificar la no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente, tales como: reglamentos y decretos supremos, que se han sido expedidos para regular el control tributario y el procedimientos administrativos. Así, por ejemplo, se expidió entre otros el Decreto Supremo 28247 de 14 de julio de 2005. Artículo 3 Verificación. Además de las modalidades de verificación establecidas por el SIN, a efecto de lo dispuesto en el artículo 170 del Código Tributario Boliviano, se utilizarán las siguientes modalidades:

Observación Directa: Procedimiento mediante el cual los servidores públicos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) expresamente autorizados, observan el proceso de compra de bienes y/o contratación de servicios realizado por un tercero y verifican si el vendedor emite la factura, nota fiscal o documento equivalente. La observación se llevará a cabo en el interior del establecimiento o fuera del mismo, de acuerdo a las condiciones o características de éste. Compras de Control:

Procedimiento por el cual, servidores públicos del SIN u otras personas contratadas por el SIN en el marco de lo dispuesto por el Artículo 6 de la Ley N° 2027 de 27 de octubre de 1999 – Estatuto del Funcionario Público, expresamente autorizadas al

---

<sup>134</sup> Bolivia, Sala Plena de la Corte Constitucional, [Sentencia C-571/10]. Consulta: 02 de julio de 2015. <<http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2010/C-571-10.htm>>

efecto, efectúan la compra de bienes y/o contratación de servicios, con la finalidad de verificar la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. DS 27113 de 23 de julio de 2003, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA).

Artículo 55° Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.<sup>135</sup>

Dichas normas disponen también que es procedente revocar de oficio o a petición de parte, los actos anulables por vicios de procedimientos que causen indefensión a los administrados o lesione el interés público.

El sistema tributario de Bolivia, también ha generado controversias entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), relacionadas a la sanción de clausura de los establecimientos por no emitir factura en las transacciones de compraventa de bienes y servicios. Hay diferencia de formas en relación a las legislaciones de Ecuador y Colombia frente a la de Bolivia, así por ejemplo, el hecho sancionado con la clausura del establecimiento conforme al artículo 170 de la Ley 2492 (CTB) modificado por la Ley 317, por un lapso de 12 días por tratarse de una segunda vez que se incurra en la contravención tributaria de la no emisión de la factura o nota fiscal, constituye un acto administrativo definitivo; administrativo, cuando constituye en una declaración, unilateral de alcance particular de acuerdo a lo establecido en los artículos 27 Y 28 de la Ley 2341(LPA); y, definitivo, de acuerdo a la doctrina, cuando resuelve sobre el fondo de la cuestión planteada y que el que siendo de trámite, impide totalmente la continuación del reclamo y por tanto impugnabile, en mérito a lo establecido en el artículo 132 de la Ley 2492 (CTB) complementada con el artículo 4 de la Ley 3092 (Título V del CTB), contra lo cual corresponde la impugnación vía Recurso de Alzada.

En cuanto a las garantías constitucionales bolivianas, contempla la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPEP) vigente desde el 9 de febrero de 2009. En su artículo 115, dispone lo siguiente:

I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.

---

<sup>135</sup> *Ibíd.*

II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.<sup>136</sup>

Cabe mencionar que la garantía del debido proceso tiene jerarquía constitucional, que obliga a los entes que administran justicia a cumplir y hacer cumplir los postulados constitucionales, mismos que tienen plena vigencia en los países de la región.

El sistema jurídico de Argentina juega un papel preponderante en el contexto de la legislación tributaria de América Latina y, particularmente, en los países de la región de América del Sur, puesto que cuenta con abundante doctrina y jurisprudencia, misma que son consideradas por los estudiosos del derecho. En el caso que nos ocupa, aparece entre los países que desde hace décadas vienen aplicando la figura de la clausura tributaria, como sanción a los contribuyentes que por acción u omisión hayan incurrido en una infracción tributaria. Al respecto, María Lucrecia Cesco, apoyándose en un fallo y citando a un importante autor, sostiene que:

La clausura es una sanción de índole estrictamente penal, así lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal en la causa “Lapiduz Enrique c/ DGI s/ Acción de Amparo”. En este sentido García Belsunce afirma que:

“el ilícito tributario lesiona la seguridad de los individuos y de la sociedad, al igual que el ilícito penal común, dado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas tiene por finalidad dar al Estado los medios necesarios para costear su organización constitucional, sin la cual no podría realizarse ni el derecho ni la justicia [...], lesionando el interés jurídico inmediato respecto de los derechos individuales, porque la infracción tributaria conduce a efectos disvaliosos tanto para la sociedad como para el individuo”<sup>137</sup>[...] <sup>138</sup>

En la legislación argentina, la clausura tributaria se encuentra establecida en la Ley N° 11.683, misma que tiene vigencia desde el año de 1978, la cual ha tenido varias modificaciones. El artículo 40 de dicha ley establece varias causales de clausura, las mismas que, en ciertos casos, van acompañadas de sanciones económicas significativas, como son las denominadas multas; así, por ejemplo, está la clausura por no emitir factura o comprobante, causal que tiene cierta similitud a la normativa que se aplica en la ley ecuatoriana, y siendo este el motivo principal del

---

<sup>136</sup> *Ibíd.*

<sup>137</sup> Belsunce H. García, *Derecho Tributario Penal*, (Buenos Aires: Depalma, 1985), 185

<sup>138</sup> Tu Espacio Jurídico. 2015. “La clausura en la ley 11.683”. Consulta: 08 de julio de 2015. <<http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2015/01/06/la-clausura-en-la-ley-11-683/>>

presente trabajo investigativo para enfocar con mayor énfasis el caso de la clausura, por no entrega o no emitir facturas o comprobantes de venta.

El artículo 40 de la normativa de Argentina establece que quienes incurran en esta acción u omisión serán sancionados con multas de trescientos a treinta mil pesos y clausura de tres a diez días. No obstante, la misma norma dispone que dicha sanción se aplicará en el caso de la no entrega o no emitir facturas o comprobantes de una o más transacción realizada de conformidad con la actividad económica de cada contribuyente, siempre y cuando el valor de los bienes y/o servicios que se trate superen el valor de los diez pesos de la moneda oficial de dicha Nación.

Clausura Artículo 40 — Serán sancionados con multa de TRESCIENTOS PESOS (\$ 300) a TREINTA MIL PESOS (\$ 30.000) y clausura de TRES (3) a DIEZ (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de DIEZ PESOS (\$ 10), quienes:

No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las llevaran, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos (Inciso sustituido por art. 1° punto. XV de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.) [...]<sup>139</sup>

Del citado artículo de dicha ley, se desprenden tres conductas infractoras: a) no entregar facturas o comprobantes por una o más operaciones de transacciones de bienes o servicios; b) no emitir facturas o comprobantes equivalentes a las operaciones comerciales realizadas; y, c) emitirlas sin que cumplan los requisitos que señala la ley y su reglamento. De estas tres conductas infractoras cabe señalar que las dos últimas son las que deben tener relevancia, puesto que si no hay emisión del comprobante o factura con los requisitos que la ley y sus reglamentos establecen, no podrá existir entrega.

Por lo tanto, la emisión de la factura con los requisitos establecidos por ley, constituye parte importante en una transacción de bienes y servicios, ya que la entrega de la factura, en la actualidad se la hace utilizando los sistemas electrónicos.

---

<sup>139</sup> Tu Espacio Jurídico. 2015. “La clausura en la ley 11.683”. Consulta: 08 de julio de 2015. <<http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2015/01/06/la-clausura-en-la-ley-11-683/>>



No obstante, la propia ley establece salvedades en las cuales no se aplica dicha sanción.

En la norma ecuatoriana no hay salvedad, puesto que la norma establece la sanción por “No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios”<sup>140</sup>, sin establecer el valor mínimo o máximo para aplicar dicha sanción, en ciertos casos fijar el monto para emitir facturas es potestad del Servicio de Rentas internas mediante resolución. Así lo dispone el artículo 8 del Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios,<sup>141</sup>

Al respecto, el Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo de Bolivia en su Artículo 55° dice que será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.

La Ley 2492, de 2 de agosto de 2003, da cuenta del Código Tributario Boliviano CTB, mismo que en su artículo 66, establece las Facultades Específicas de la Administración Tributaria y en su artículo 170 dispone el Procedimiento de Control Tributario relacionado con la sanción de clausura tributaria inmediata por tres días continuos.

De la revisión de las normativas jurídicas, de los países mencionados de la región, se puede afirmar que la legislación de Argentina, en materia tributaria, particularmente en la figura de la clausura tributaria como medida de sanción en contra de los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, ha jugado un papel preponderante frente a los países de sur América, figura que pretende innovar sistemas punitivos con fines recaudatorios y evitar la evasión fiscal. Sin embargo, en muchos casos se han vulnerado derechos y garantías constitucionales.

---

<sup>140</sup> LRFP art. 6

<sup>141</sup> Ecuador, Presidencia de la República, “Decreto Ejecutivo 430”. *Registro Oficial, Suplemento, No. 247*. (Quito, 30 de jul de 2010), art. 8.

#### **4. Acciones que el contribuyente puede ejercer frente a la sanción de clausura tributaria.**

**Antecedentes.-** En el Ecuador, desde el 19 de junio de 1959, fecha en la que se expidió el Decreto Ley de Emergencia que crea el Tribunal Fiscal, (R.O.847), se conforma debidamente el procedimiento contencioso tributario. Según José Vicente Troya Jaramillo “Antes existía una organización imperfecta y bien puede afirmarse que no teníamos en el país un verdadero sistema de justicia tributaria”. Posteriormente, el (Decreto-Ley de Emergencia 29 de 24 de junio de 1963, R.O. 490 de 25 de junio de 1963) se expidió el Código Fiscal en el cual, de modo orgánico y claro, se consolida el procedimiento contencioso tributario. Finalmente, en 1975 (Decreto Supremo 1016-A de 6 de diciembre de 1975, Suplemento del R. O. 958 de 23 de diciembre de 1975) se puso en vigencia el Código Tributario, el cual pese a sus numerosas reformas sigue vigente, las mismas que incluye modificaciones de gran interés y pretende alcanzar mayor perfección en la legislación tributaria ecuatoriana. Hoy Código Orgánico Tributario, COT.<sup>142</sup>

Entre las acciones que el COT, establece para que los contribuyente que sientan afectados en sus derechos, puedan demandar ante los respectivos Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, a la Administración Tributaria, con la acción de impugnación de los actos administrativos sancionatorios, emitidos en contra de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, dentro de los cuales se da el acto resolutorio de la clausura tributaria, es un acto que puede ser impugnado en vía administrativa y ante los correspondientes Órganos de la Función Judicial.

Dentro de las acciones que el contribuyente puede ejercer, está también la acción de protección que la CRE establece, que consiste en un amparo directo y eficaz de los derechos reconocidos en la Constitución, que podrá interponer cuando exista una vulneración de derechos Constitucionales. El acto resolutorio de clausura tributaria que dispone la Autoridad Pública, en contra de los sujetos pasivos de la obligación tributaria puede afectar derechos y garantías constitucionales. Varias son las acciones que la legislación ecuatoriana contempla como medio de defensas del contribuyente o responsable de la obligación tributaria, siendo las principales: la

---

<sup>142</sup> José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalía Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito: Corporación de Estudio y Publicaciones, 2014), 297.

acción de impugnación y la acción de protección. En tal virtud, las acciones antes mencionadas se analizan de forma amplia a continuación.

## **5. Acción de impugnación de la clausura en vía contenciosa tributaria ecuatoriana**

La acción de impugnación es un derecho que le asiste al contribuyente o responsable de la obligación tributaria, el mismo que puede ejercerlo cuando se sienta afectado por uno o más actos administrativos o jurisdiccional contencioso, emitidos por autoridad pública dentro de su competencia y jurisdicción. Esta acción le permite dentro de los términos legales defender y hacer respetar sus derechos reconocidos por la CRE y la ley.

El COT, respecto al procedimiento contencioso, señala que la jurisdicción contenciosa tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determine obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de las relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos, resoluciones de carácter tributario.<sup>143</sup>

En el ámbito contencioso tributario respecto a la clausura tributaria puede ser impugnada dentro del término de 20 días, cumpliendo con todas las formalidades, ante el respectivo Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario como órganos de única o última instancia. Para interponer el recurso de Casación, se lo hará ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia como Tribunal de Casación.

La acción de impugnación contra la resolución administrativa que imponga sanción de clausura tributaria, el contribuyente deberá hacerlo bajo el amparo del numeral 6 del artículo 220, y de los artículos 229, 230, 231, 233.1, 234, 236 del COT, en concordancia con el artículo 173, el literal m) del numeral 7 del artículo 76 de la CRE.

El artículo 75 de la CRE, garantiza que toda persona tiene derecho a la gratuidad de la justicia y a la tutela efectiva, y que en ningún caso quedará en indefensión. No obstante, con la aprobación y vigencia de la Ley Reformatoria para

---

<sup>143</sup> COT. Art. 217.

Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, del 29 de diciembre de 2007, se reformó el artículo 231 del COT, agregándole el afianzamiento, es decir que, para que el contribuyente pueda ejercer sus derechos de impugnar o demandar a la autoridad de la administración tributaria ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, debe Afianzar dentro del término de quince días de presentada la demanda, esto es que debe acompañar su demanda con el 10% de la cuantía, caso contrario no será admitida a trámite y, consecuentemente, se ejecutoría el acto impugnado.

Cabe mencionar que el proceso de una demanda puede tener más de una instancia, es decir que una vez resuelta mediante sentencia dicha demanda por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, las partes procesales dentro de los términos que la ley establece pueden interponer recursos de casación, razón por la cual para el actor la caución presentada es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares, con lo cual se puede evidenciar que en el ámbito tributario, el acceso a la justicia no es gratuito como lo establece el artículo 75 de la CRE.

La Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, cobró vigencia con su publicación en el registro oficial N° 181, de 30 de abril de 1999.

Se pone en vigencia también la sanción de clausura tributaria. Entre sus causales consta la sanción por no emitir facturas, la misma que mediante reglamento obligaba al contribuyente o responsable a emitir factura, únicamente por transacciones de bienes o servicios cuyos valores sean superiores a US\$ 4,00 (cuatro dólares de los Estados Unidos de Norte América). No obstante, a petición del comprador del bien o servicio, debían emitir o entregar comprobantes de ventas por cualquier valor.<sup>144</sup> Con lo cual se colige que, la sanción de clausura tributaria se aplicaba por la no emisión de factura por el monto de cuatro dólares o más.

El acto de resolución de clausura tributaria que la autoridad competente puede emitir tiene tres causales. No obstante, el presente trabajo investigativo estará enfocado en la sanción por la no emisión de comprobantes de venta, es decir la causal tercera que establece lo siguiente: “No entregar los comprobantes de venta o

---

<sup>144</sup> Ecuador, Presidencia de República, Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, “Decreto Ejecutivo 3055”, *Registro Oficial, Suplemento No. 679*. (Quito, 8 de octubre de 2002), art. 5

entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios”.<sup>145</sup> El monto mínimo no está establecido en el actual reglamento, lo cual permite que quien aplique la sanción lo haga sin ley previa que determine el monto o valor de factura no emitida, porque para aplicarla solo requiere de la resolución que tome el Servicio de Rentas Internas al respecto.<sup>146</sup>

Aquí es oportuno una breve revisión de un caso resuelto en la práctica, en el cual se ejerció la acción de Impugnación a la clausura tributaria, demandando la nulidad de dicho acto ante los órganos jurisdiccionales, por la presunta no emisión de comprobantes de venta o por no facturar la transacción de bienes o la prestación de servicios, procedimiento en el cual podrían vulnerarse los derechos del contribuyente o responsable de la obligación tributaria.

En esta causa se conoció y se resolvió el caso de un contribuyente titular de una notaría del cantón Quito, luego de haber sido sancionado con la clausura tributaria, por el Servicio de Rentas Internas, mediante resolución No. 1053 de diciembre 20 de 2000, bajo el argumento de que a un usuario de la notaría que pagó un valor de USD 4,20, por concepto de servicios notariales no se le emitió factura, cuando en realidad fueron cuatro los usuarios que acudieron a solicitar servicios notariales distintos y de forma individual, por los cuales debían pagar un dólar cada uno, en cuyo caso la ley no obliga a facturar por cobrar dicho valor. El Señor Notario, en defensa de sus legítimos derechos subjetivos, impugna dicha sanción, la misma que mediante sentencia de juicio N° 19413, es aceptada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1. La institución demandada interpuso recurso de casación y llegó a la Sala Especializada de lo Fiscal, de la Corte Suprema de Justicia, la misma que desecha el Recurso interpuesto y declara la ilegalidad de la Resolución de Clausura impugnada. Sin costas, mediante fallo dictado por mayoría de la sala, con un voto salvado, en Recurso No. 89-2001. Con Fecha 9 de Mayo de 2002.- a las 10h30.

[...] En consecuencia tiene razón el demandante en cuanto sostiene que no estaba obligado a emitir factura. En mérito a las consideraciones expuestas, no habiéndose demostrado que se han infringido las normas singularizadas por la parte demandante, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el

---

<sup>145</sup>LRFP art. 6.

<sup>146</sup> Ecuador, Presidencia de la República, Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, “Decreto ejecutivo 430”, *Registro Oficial, Suplemento No. 247*, (Quito, 30 de julio de 2010). Art. 8.

recurso interpuesto y declara la ilegitimidad de la resolución de clausura impugnada. Sin costas Notifíquese, publíquese y devuélvase.<sup>147</sup>

Sin embargo, dicha sentencia no satisface las legítimas y legales aspiraciones del contribuyente, ya que la clausura no se suspendió y los daños y perjuicios reconocidos y ordenados a cumplir en la misma sentencia, no se cumplieron por parte de la Administración tributaria.

En este caso se evidencia que la implantación de la figura de la clausura tributaria como sanción en la legislación ecuatoriana, en la práctica tiene muchos vacíos legales que deben corregirse y ajustarse a realidad de la sociedad, atendiendo a los principios de proporcionalidad, equidad, transparencia, celeridad, economía procesal, considerando la capacidad contributiva de los contribuyentes y fomentando la cultura tributaria y un sistema impositivo sustentable a mediano y largo plazo con reglas claras, así como también un sistema punitivo que aplique procedimientos claros, en los cuales se respete el debido proceso y se hagan efectivas las garantías constitucionales.

## **6. Acciones constitucionales vigentes en el Estado ecuatoriano en relación a la clausura tributaria**

La arquitectura jurídica ha dado un cambio radical con la vigencia de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2008, la misma que contempla varias acciones dentro del derecho procesal constitucional, permitiendo el desarrollo de nuevas vías que el ciudadano podrá aplicar en ejercicio de sus derechos, de conformidad a las necesidades individuales o colectivas.

Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia,<sup>148</sup> cuya norma suprema es la Constitución que rige en toda la República, que consagra que todos los ciudadanos estamos amparados por los derechos y garantías contemplados en la misma, dentro de los cuales está el derecho de ejercer la acción de protección.

La acción de protección en el ámbito constitucional en la legislación ecuatoriana no es nueva, ya que apareció en 1996, con el denominado Tercer Bloque

---

<sup>147</sup> Ecuador, Corte Suprema de Justicia: Sala Especializada de lo Fiscal, Recurso de Casación interpuesto por la Administración Tributaria. “Sentencia”, *Recurso No. 89-2001. Registro Oficial No.637.* (Quito, 9 de mayo de 2002)

<sup>148</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art.1.

de Reformas constitucionales<sup>149</sup>. Dicha reforma constó con el artículo 31 de la Codificación de la Constitución del Ecuador, mismo que en su contenido establece claramente el objetivo y el procedimiento para la adopción de medidas urgentes, destinadas a hacer cesar o evitar la comisión, remediar inmediatamente las consecuencias de un acto ilegítimo de autoridad de la administración pública violatorio de cualquiera de los derechos constitucionales y que pueda causar un daño inminente, más grave e irreparable.<sup>150</sup> En la Constitución de 1998, constó en su Art. 95 como acción de amparo.<sup>151</sup>

En la Constitución vigente desde el 20 de octubre de 2008.<sup>152</sup>, básicamente están divididas en dos: a) acción constitucional ordinaria de protección Art. 88; y, b) acción constitucional extraordinaria de protección Art. 94. No obstante, la Constitución también contempla otras acciones y son las siguientes:

- Acción de hábeas corpus, artículo 89.
- Acción de acceso a la información pública, artículo 91.
- Acción de hábeas data, artículo 92.
- Acción de incumplimiento, artículo 93.

Estas acciones tienen como finalidad proteger y garantizar de manera eficaz e inmediata los derechos reconocidos por la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos, convirtiéndose en herramientas jurídicas que impiden la violación de los derechos.

## **6.1. Jurisprudencia**

La Corte Constitucional se ha pronunciado respecto a la acción de protección que reemplazó a la acción de amparo y que la nueva normatividad jurídica conserva la naturaleza y esencia del amparo. La parte pertinente señala lo siguiente:

Ciertamente que en ocasión de la vigencia de la Constitución de la República la “acción de protección” reemplazó a la figura del ex amparo, acción que si bien ha sido desarrollada, su naturaleza y esencia se mantiene, tanto es así, que mediante esta acción no se puede revisar asunto de legalidad que en esencia constituyen los actos de naturaleza bilateral o contractual. Al respecto, el artículo 50 de las Reglas de Procedimiento para el Ejercicio de las Competencias de la Corte Constitucional, para el período de transición, así lo determina al señalar que no cabe la acción de protección: “a) Cuando se refiera a aspectos de mera legalidad, en razón de las

---

<sup>149</sup> *Registro Oficial No. 863*, de 16 de enero de 1996.

<sup>150</sup> *Registro Oficial No. 2*, de 13 de febrero de 1997.

<sup>151</sup> *Registro Oficial No. 1* de 11 de 1998.

<sup>152</sup> *Registro Oficial No. 449* (de 20 de octubre de 2008).

cuales existan vías judiciales ordinarias para la reclamación de derechos, y particularmente, la vía administrativa”.<sup>153</sup>

Cabe señalar que la Constitución, en su artículo 171, inciso segundo, prescribe que el Estado garantiza el respeto a las decisiones de la jurisdicción indígena, mismas que deberán ser respetadas por todas las instituciones y autoridades públicas, pero estas también estarán sujetas al sistema jurídico y al control de constitucionalidad, lo cual da origen a la acción extraordinaria de protección en las decisiones de la justicia indígena.<sup>154</sup>

Se puede observar que las acciones, en el ámbito constitucional pueden ejercerse en determinado caso y son varias. No obstante, en materia tributaria se podrán ejercer de manera específica las que se adecuan de conformidad al sistema jurídico, entre las cuales está la acción ordinaria de protección, la acción extraordinaria de protección, la acción de incumplimiento, entre otras. El artículo 11 de la CRE, en su numeral 7, establece que:

El reconocimiento de los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de los derechos humanos, no excluirá los demás derechos derivados de la dignidad de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades, que sean necesarios para su pleno desenvolvimiento.<sup>155</sup>

La acción de protección que establece el artículo 88 CRE, es uno de los mecanismos para precautelar derechos constitucionales de los ciudadanos; tiene por objeto el amparo directo y eficaz de los derechos reconocidos en la Constitución. Esta acción se podrá interponer contra actos u omisiones de cualquier autoridad pública no judicial, que provoquen o puedan provocar un grave daño.

Se ha señalado anteriormente que el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución. En tal virtud, toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública, asume responsabilidades, como reparar las violaciones a los derechos de los particulares por las acciones u omisiones producidas durante el ejercicio de sus funciones, por los daños causados. El Estado deberá repetir contra las personas responsables del daño

---

<sup>153</sup> Ecuador, Corte Constitucional, “Sentencia”. *Suplemento del Registro Oficial No. 97*, (29 de diciembre de 2009) 74.

<sup>154</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 171, segundo inciso.

<sup>155</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 11. Numeral 7.



producido, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y administrativas, así lo establece el numeral 9 del artículo 11 de la CRE.<sup>156</sup>

La Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en adelante la LOGJCC, en el Capítulo III, establece la acción de protección, cuyo objeto lo define el artículo 39, y los artículos 40, 41 y 42, estableciendo los requisitos, procedencia y legitimación y la improcedencia de la acción, respectivamente. Entre las improcedencias establecidas en el artículo 42, está la del numeral 4 del mismo cuerpo legal, que dispone que no procede “cuando el acto administrativo pueda ser impugnado en vía judicial, salvo que se demuestre que la vía no fuere adecuada ni eficaz”<sup>157</sup>, de lo cual se desprende que los administrados deben demostrar que el acto administrativo impugnado no goza de otra vía adecuada o eficaz.

## **6.2. Competencia para conocer la acción ordinaria de protección**

El artículo 86, numeral 2 de la CRE, determina la competencia para conocer la acción de protección y todas las garantías jurisdiccionales, se radica en la jueza o juez del lugar en el que se origina el acto o la omisión o donde se producen sus efectos, lo cual también establece el artículo 7 de la LOGJCC, fijando la competencia de los jueces para hacer efectivas las garantías jurisdiccionales de los derechos de los individuos, los cuales en ejercicio de sus derechos dentro de dicha acción se legitiman como sujeto activo, y el sujeto pasivo es el Estado, comprende a cualquier persona natural o jurídica que estime vulnerados sus derechos garantizados en la Constitución.

En el ámbito tributario en el caso específico de la clausura tributaria, se lo hace con el fin de suspender o dejar sin efecto dicha sanción. No obstante, el juez que avoca conocimiento de la causa puede elevar en consulta la misma a la Corte Constitucional, de conformidad con el artículo 428 de la CRE. Dicha acción no garantiza al contribuyente que la sanción de clausura tributaria ejecutada por la Administración Tributaria se interrumpa o sea levantada de manera inmediata.

El procedimiento de dicha acción de protección, aplicada en la práctica de la legislación ecuatoriana, no tiene la eficacia necesaria que la CRE establece respecto a

---

<sup>156</sup> Ecuador, “Constitución de la República del Ecuador”, *Registro Oficial No. 449*, (20 de octubre de 2008), art. 11. Numeral 9.

<sup>157</sup> Ecuador, “Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional”. *Registro Oficial, Segundo Suplemento, No.52* (Quito 22 de octubre de 2009): 16.

los derechos y garantías de los contribuyentes y, en general, de todos los ciudadanos. A continuación una breve revisión del siguiente caso:

Con fecha 16 de noviembre de 2010 se ejecutó la clausura tributaria de un restaurante, cuyo propietario es un extranjero que no habla el idioma español. En ejercicio de sus propios derechos interpuso la acción de protección No. 534- 2010. El Juez de primera instancia que avocó conocimiento de la causa, al amparo del artículo 428 de la CRE, mediante providencia decide elevar en consulta dicha causa a la Corte Constitucional, con fecha 17 de diciembre de 2010, según las consideraciones del juez “ya que no se describe un procedimiento claro, por considerar que no guardaría armonía con la Constitución de la República, en especial con el numeral 7 literales f, k y m del artículo 76”. Luego de cumplir con el proceso de admisión, con fecha 8 de febrero de 2011, el Juez ponente avocó conocimiento. Finalmente, el pleno de la Corte resolvió la consulta el 15 de diciembre del mismo año, mediante sentencia No. 018-11-SCN-CC, caso No.0004-11-CN, la misma que en su parte final de manera expresa dice lo siguiente:

#### SENTENCIA

1. Declarar que el contenido del numeral iii) del literal a de la Disposición

General Séptima de la Ley 99-24 para la Reforma a las Finanzas Públicas, objeto de la consulta de constitucionalidad, no contradice ni vulnera lo dispuesto en el artículo 76, numeral 7, literales f, k y m de la Constitución de la República.

2. Se devuelva el expediente al juez de origen para que continúe su tramitación correspondiente.

3. Notifíquese, publíquese y cúmplase.<sup>158</sup>

De lo señalado se desprende que la aplicación de la sanción de clausura tributaria no cuenta con procedimiento claro, ya que los mismos operadores de justicia tienen duda con la normativa aplicada respecto al debido proceso que establece y garantiza la CRE, lo cual les impide resolver de manera oportuna y eficaz las causas en las que avocan conocimiento, como en el caso antes mencionado. La autoridad, en su duda, señala lo siguiente: “ya que no se describe un procedimiento claro, por considerar que no guardaría armonía con la Constitución de la República, en especial con el numeral 7 literales f, k y m del artículo 76”. El Juez, de oficio,

---

<sup>158</sup> Ecuador: Corte Constitucional: consulta de constitucionalidad, por acción de protección la clausura tributaria, “Sentencia”, No. 018-11-SCN-CC. Caso No.0004-11-CN. (15 de diciembre de 2011).

elevó a consulta ante la Corte Constitucional la acción de protección ordinaria, que el contribuyente en ejercicio de sus derechos puso en conocimiento de la autoridad competente, a fin de interrumpir la sanción de clausura tributaria.

En conclusión, en este caso se evidencia que al contribuyente no le sirvió de nada interponer la acción de protección antes mencionada, ya que después de 13 largos meses resolvieron su caso. Esto es un claro ejemplo de absoluta indefensión del contribuyente frente a una sanción de clausura tributaria.

Además, se evidencia que la implantación de la figura de la clausura tributaria como sanción en la legislación ecuatoriana, en la práctica tiene muchos vacíos legales que deben corregirse y ajustarse a realidad de la sociedad, atendiendo a su cultura tributaria y capacidad contributiva de los contribuyentes, con procedimientos claros, eficacia y reglas claras que cumplan con el debido proceso y la seguridad jurídica

## **7. La clausura tributaria y sus potenciales efectos jurídicos, tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente**

La sanción de clausura tributaria podría tener potenciales efectos jurídicos en contra de los contribuyentes y del Fisco. La administración tributaria viene aplicando dicha sanción por más de 15 años, tiempo en el cual se han dado cambios de nuevas normas jurídicas que responden a la necesidad de adecuarse a la nueva Constitución que entró en vigencia el 20 de octubre de 2008. No obstante, la norma que sanciona al contribuyente con la clausura tributaria, no ha sido reformada en lo absoluto desde su vigencia del 30 de abril de 1999.

**Efectos:** a) Uno de los efectos jurídicos que podría tener mayor incidencia, es el procedimiento para aplicar la clausura tributaria, ya que a lo largo del presente trabajo investigativo se ha evidenciado que hay vacíos legales, porque es una norma que guarda concordancia con una Constitución Política del año 1998, misma que ya fue derogada con la vigencia de la nueva Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2008. En tal virtud, es necesaria una reforma integral e incluyente, para llevar a la práctica lo que señala uno de los considerandos de dicha ley: “Que es necesario actualizar la legislación secundaria vigente relativa al gasto público, de suerte que la misma guarde

concordancia con las disposiciones en vigor, para que de esta forma se puedan ordenar las finanzas públicas”<sup>159</sup>

b) Otro de los potenciales efectos jurídicos que podría incidir contra el Estado, es cuando no se cumple con la garantía de la seguridad jurídica que establece el artículo 82, de la CRE, aplicando inadecuados procedimientos de clausura tributaria de forma discrecional, lo cual conlleva a disminuir o desestimular el emprendimiento, por la falta de reglas claras, puesto que quien pretenda iniciar una actividad económica, ya sea como persona natural o jurídica, debe tener la certeza de que lo hace con las normas jurídicas previas, claras, públicas, garantizando los derechos constitucionales que permitan recuperar en un tiempo determinado la inversión y obtener una rentabilidad razonable en proporción al capital invertido.

c) También un efecto jurídico que podría incidir negativamente para el Estado y para el contribuyente, es el hecho de que dicha norma es obsoleta, puesto que se la promulgó para reorientar el manejo de las finanzas públicas, en época en que el país enfrentaba un proceso de transformación económica, esto es el cambio de la circulación de la moneda del sucre por el dólar de los Estados Unidos de Norte América, con el sistema jurídico de aquella época, la cual ya no responde a la realidad actual que requiere cambios dinámicos, enmarcados en los derechos y garantías de la Constitución vigente.

d) Otro efecto jurídico que podría repercutir, es el tiempo de la clausura tributaria, ya que el plazo mínimo que debe cumplir el contribuyente para reiniciar su actividad es de 7 días, lo cual no solo que afecta al contribuyente sancionado, sino también a terceros, entre otros, los proveedores.

e) Además, afecta al Fisco, porque se paraliza o se rompe la cadena productiva de una determinada actividad económica del Estado y, por lo tanto, disminuye la fuente que genera impuesto al valor agregado (IVA), impuesto que se lo debe declarar mensualmente. En consecuencia, también disminuye el impuesto a la renta, obligación que se la declara al término de cada ejercicio fiscal.

Cabe señalar que con la sanción de clausura tributaria o cierre del local, taller, establecimiento u oficina, es decir, el lugar en el cual desarrolla la actividad económica el contribuyente o responsable de la obligación tributaria, los efectos jurídicos no solo que perjudican al contribuyente o responsable, con el desmedro a su

---

<sup>159</sup> LRFP.

patrimonio, sino que también vulneran el derecho al trabajo que garantiza la CRE, en su artículo 325.

f) De otro lado, el efecto jurídico para el Estado, es que podría incurrir en gasto público de considerables recursos económicos, que se generan por el aumento de cargas procesales, que bien se podrían evitar con la implementación de un sistema eficaz, observando los principios de proporcionalidad, simplicidad y eficiencia recaudatoria, cumpliendo con el objetivo de recaudar la mayor cantidad de recursos al menor costo posible.

g) La ley para las reformas de las finanzas públicas, después de 15 años no ha cumplido su objetivo, puesto que sigue siendo una constante, que la legislación vigente relativa al gasto público no guarda concordancia con el nivel de ingresos que obtiene el Estado ecuatoriano, razón por la cual, para financiar el Presupuesto General del Estado, se ha recurrido al endeudamiento público interno y externo, y por este motivo ha llegado a cifras inmanejables.<sup>160</sup>, de lo cual se colige que la legislación vigente no logra equiparar el gasto público con los niveles de ingresos que obtiene el Estado.

### **Conclusión general.**

Al llegar al final del presente estudio investigativo en relación a los problemas jurídicos de la clausura tributaria en el Ecuador, se puede concluir que:

La facultad sancionadora de la Administración Tributaria, cuya ejecución se produce con la expedición de actos administrativos en forma de resoluciones en los cuales se aplica la sanción de clausura tributaria, no cuenta con procedimiento claro, si se considera que una de las principales causas de sanción de clausura tributaria, es la no emisión de factura de una transacción de bienes o servicios por parte del contribuyente, cuyo monto mínimo no está establecido en el actual reglamento, lo cual permite que quien aplique la sanción lo haga sin ley previa que determine el monto o valor de factura no emitida, porque para aplicar dicha sanción solo se requiere de la resolución que tome el Servicio de Rentas Internas al respecto.<sup>161</sup>

---

<sup>160</sup> LRFP art. 6

<sup>161</sup> Ecuador, Presidencia de la República, Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, “Decreto ejecutivo 430”, *Registro Oficial, Suplemento No. 247*. (Quito, 30 de julio de 2010), art. 8.

Por otro lado los operadores de justicia tienen duda con la normativa aplicada respecto al debido proceso que establece y garantiza la CRE, lo cual les impide resolver de manera oportuna y eficaz las causas en las que avocan conocimiento. Un claro ejemplo es el caso de la Sentencia No. 018-11-SCN-CC, caso No.0004-11-CN, de la acción de protección ordinaria interpuesta por el contribuyente afectado con la clausura tributaria, la autoridad de primera instancia que avocó conocimiento de oficio elevó a consulta ante la Corte Constitucional y, en su duda, señala que: “ya que no se describe un procedimiento claro, por considerar que no guardaría armonía con la Constitución de la República, en especial con el numeral 7 literales f, k y m del artículo 76”.

La acción de impugnación no tiene la eficacia respecto a los derechos y garantía que la Constitución establece en defensa de los contribuyente, como prueba de aquello está el caso de la Acción de impugnación a la clausura tributaria, interpuesta por contribuyente afectado, la cual mediante sentencia de juicio N° 19413, es aceptada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1. La institución demandada interpuso recurso de casación y llegó a la Sala Especializada de lo Fiscal, de la Corte Suprema de Justicia, la misma que desecha el Recurso interpuesto y declara la ilegalidad de la Resolución de Clausura impugnada. Sin costas, mediante fallo dictado por mayoría de la sala, con un voto salvado, en Recurso No. 89-2001. Con Fecha 9 de Mayo de 2002.- a las 10h30.

En dicha acción se fijó una cuantía de USD 2.500 dólares de los Estados Unidos de Norte América. Sin embargo en el fallo no se dispuso ninguna reparación o resarcimiento del perjuicio o daño causado por el ilegal acto de clausura tributaria.

De lo antes mencionado se evidencia que los derechos y garantías que la Constitución y las leyes establecen, no tienen la eficacia necesaria para que los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria puedan defenderse oportunamente. Esto se debe, entre otras razones, a que la ley tiene vacíos legales, respecto al procedimiento de aplicación de la sanción de clausura tributaria y al procedimiento de defensa para el sujeto pasivo, defensa que debe ser oportuna y eficaz y que el legislador debe corregir, para que haya verdadera justicia y equidad en un Estado constitucional de derechos y justicia.

Por lo tanto se puede afirmar que la implantación de la figura de la clausura tributaria como sanción en la legislación ecuatoriana, tiene muchos vacíos legales que afectan a los contribuyentes en sus derechos y garantías Constitucionales.

Vacíos legales que el legislador debe corregir y ajustarlos a realidad de la sociedad del país, para lo cual se requieren cambios profundos y estructurales, atendiendo a los principios de proporcionalidad, equidad, transparencia, celeridad, economía procesal, considerando la capacidad contributiva de los contribuyentes y fomentando la cultura tributaria y un sistema impositivo sustentable a mediano y largo plazo con reglas claras, así como también un sistema punitivo que aplique procedimientos claros, en los cuales se respete el debido proceso y se hagan efectivas las garantías constitucionales.

## **Conclusiones y recomendaciones específicas**

1ra.- Conclusión.- El ámbito del Derecho Administrativo Tributario y el Derecho Procesal Tributario se fundamentan en la relación jurídica tributaria entre la Administración y los administrados, dentro de la cual se debe observar lo establecido por el Código Orgánico de Organización Territorial, autonomía y Descentralización, respecto a la patente y la Ley del Registro Único de Contribuyente y su reglamento. De lo cual se desprende que los actos complejos, son parte de la relación jurídica, puesto que se emiten con la concurrencia conjunta o sucesiva de más de un órgano.

1ra.- Recomendación.- Con el fin de ordenar el vasto campo de la administración pública, se debe debatir y socializar la expedición de un Código General de Procedimiento Administrativo, en materia de administración pública. El ámbito administrativo y contencioso tributario debe ser tratado como materia especializada, para lo cual se debe fomentar el Código Orgánico Tributario, respecto al procedimiento administrativo y contencioso en materia tributaria, el que debe tener entre sus finalidades asesorar a los emprendedores que inician una actividad económica, porque son parte de la solución y no del problema, es decir que se los debe estimular en su emprendimiento porque son nuevos contribuyentes que aportan con sus impuestos a los ingresos permanentes del Estado.

2da.- Conclusión.- Los deberes formales respecto a la obligación tributaria se han multiplicado, constituyéndose un factor importante para los contribuyentes y para los funcionarios públicos, a tal punto que por desconocimiento podrían incurrir en errores. Consecuentemente, los primeros serían injustamente sancionados con la clausura tributaria mediante actos administrativos y, los segundos, aplicando sanciones con procedimientos que no cumplen con el debido proceso.

2da.- Recomendación.- Para corregir los vacíos legales del procedimiento de la clausura tributaria y evitar actos discrecionales de los funcionarios públicos denominados fedatarios fiscales y autoridades administrativas del Servicio de Rentas Internas, es necesario hacer una reforma integral e incluyente de la Séptima Disposición General de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, de manera especial a la causal tercera, la misma que se aplica por: “No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o



reglamentarios”, puesto que dicho procedimiento no guarda armonía con el debido proceso que garantiza la Constitución.

Dicha reforma integral e incluyente, debe considerar la participación de todos los sectores productivos del país, a fin de lograr una gran alianza público-privada, con reglas claras, que garanticen seguridad jurídica, en la cual el Estado debe cumplir el rol de regular y controlar el cumplimiento de las obligaciones de los administrados, así como también debe garantizar los derechos de los contribuyentes establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales ratificados; los sujetos pasivos, por su parte, con su emprendimiento en las diferentes actividades económicas, asumen el deber de cumplir con el pago de las obligaciones tributarias, las cuales no solo generan fuentes de ingresos permanentes y sustentables al Fisco, sino que también generan fuente de empleo que repercute en una mejor economía para el país y un mejor estilo de vida para sus habitantes.

3ra.-Conclusión.- Tanto la facultad sancionadora como la facultad resolutoria, al igual que las demás facultades, son actos de gestión y voluntad administrativa, cuya función principal es conseguir ingresos oportunos de tributos y que por su condición recaudadora, en materia tributaria, deben someterse a las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias; además, deben cumplir con todas las formalidades del caso, esto es respetando el debido proceso y haciendo efectivas las garantías de los derechos fundamentales reconocidos en la legislación nacional y los tratados internacionales ratificados. Dichos actos, mientras no adquieran estado firme ejecutoriado, pueden ser impugnados en vía administrativa o en vía judicial.

3ra.-Recomendación.- La autoridad administrativa no debe ser juez y parte en los procedimientos sancionatorios de clausura tributaria, porque debe respetar las garantías básicas del debido proceso, que establece la Constitución, en el numeral 7 del Artículo 76, cuando dispone que el derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: literal K) “Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto”. De lo cual se desprende que siendo la clausura tributaria un acto punitivo, quien debe conocer y resolver la sanción, es una autoridad competente, imparcial e independiente, que garantice una verdadera justicia y la tutela efectiva.

4ta.- Conclusión.- La facultad de sancionar con clausura tributaria no está reglamentada, razón por lo cual se aplica a criterio discrecional de la autoridad, que es quien decide en donde y cuando actuar, mediante la delegación de un funcionario público llamado fedatario fiscal, el mismo que puede convertirse en juez y parte, cuando él hace la investigación y él mismo da fe a quien se debe sancionar mediante la resolución de clausura del establecimiento en el cual desarrolla la actividad económica el contribuyente o responsable de la obligación tributaria, esto es sin darle prueba de dicha fe y sin permitirle la defensa oportuna al contribuyente, derecho que garantiza la CRE, en su artículo 76, numeral 7 literal c) “Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones” . Lo sancionan con el cierre por el plazo de siete días a su establecimiento, sin la debida comprobación.

La legislación ecuatoriana en materia tributaria se ha dado en varias reformas. No obstante, la ley respecto a la sanción de clausura tributaria no ha sido reformada en absoluto desde que fue promulgada por el entonces Congreso Nacional, el 30 de abril de 1999, ley que bien se podría decir que es un trasplante jurídico, que no responde a la realidad ecuatoriana.

4ta.- Recomendación.- Esta facultad no debe quedar a criterio discrecional de la autoridad administrativa tributaria, para decidir en donde y cuando actuar, mediante delegación de un funcionario público llamado fedatario fiscal. Esto debe ser mediante ley normada y reglamentada, para evitar que la autoridad administrativa tributaria se convierta en juez y parte, autoridad que debe actuar respetando el debido proceso, permitiendo al contribuyente ejercer su legítimo derecho a la defensa oportuna, derecho que garantiza la CRE, en su artículo 76, dentro del cual está el numeral 7 literal c) “Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones”.

5ta.- Conclusión.- Esta sanción tributaria no guarda ninguna relación con el principio de proporcionalidad, ya que para aplicar la clausura o cierre del establecimiento, no se establecen cuantías mínimas o máximas, como dispone el COT, en los artículos 349 y 351.1. En relación a este principio, el autor José Terán, sostiene que “El principio de proporcionalidad es otro de los principios de la tributación, que se refiere a que debe existir una relación directamente proporcional entre el monto del tributo y la capacidad contributiva [...]”<sup>162</sup>, es decir que el

---

<sup>162</sup> José Terán, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*, ((Quito: Cevallos Librería Jurídica, 2014), 128

contribuyente debe soportar los siete días de clausura, según consta en la causal tercera de la normativa procesal tributaria se aplica por “No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios”, cuyo monto mínimo debe ser establecido, mediante resolución del Servicio de Rentas Internas, tal como dispone el cuarto inciso del artículo 8 del Reglamento de comprobante de venta, de lo cual se desprende que la sanción de clausura se aplica sin considerar el monto de la factura no emitida o por no cumplir con los requisitos legales, son de ínfimas cuantías. Además, la reincidencia no está definida por periodo o año fiscal, esto es que podría aplicarse las veces que la autoridad resuelva.

5ta.- Recomendación.- La sanción de clausura tributaria no debe ser la regla general, sino de excepción, puesto que se configura dentro de las faltas reglamentarias y contravenciones tributarias, las mismas que de conformidad con el artículo 351.1, del COT, en concordancia con los artículos 97 y 349 del mismo cuerpo legal, bien se podría aplicar el principio de proporcionalidad en el procedimiento de sanción de clausura tributaria dentro de las faltas reglamentarias o incumplimientos de formalidades en materia tributaria, en concordancia con el primer inciso del artículo 4 del Código Orgánico de la Función Judicial y el numeral 6 del artículo 76 de la Constitución.

6ta.- Conclusión.- En la sanción de clausura se configuran dos elementos punitivos: el primero, que establece el legislador por incumplimiento de ciertos deberes formales, que consiste en el cierre temporal del establecimiento donde realiza la actividad económica el sujeto pasivo; y, el segundo, señala que la pena de clausura se impone por incumplimiento de deberes tributarios del contribuyente o responsable que cometa la infracción dentro o fuera del establecimiento o local donde realiza su actividad industrial, comercial o de servicios.

El primero se refiere solo a la parte formal y reglamentaria de la actividad económica del establecimiento o local del sujeto pasivo, mientras que el segundo hace referencia a los deberes tributarios, dentro y fuera del local del contribuyente o responsable; esto es infracciones tributarias de manera general, al señalar deberes tributarios. No así el primero, que señala sólo las infracciones formales. No obstante, en los dos casos, la consecuencia es el cierre temporal del local o establecimiento del sujeto pasivo, lo que, entre otras, incluye lucro cesante y daño emergente.

6ta.- Recomendación.-La facultad resolutoria que la ley otorga a la Autoridad competente, en materia tributaria debe cumplir con el debido proceso y las garantías que la CRE garantiza a los contribuyentes, así como también a todos los ciudadanos en general, de conformidad con los principios de la administración pública establecidos en el artículo 227, de la Carta Magna, es decir que la Autoridad de quien emana el acto resolutorio debe enmarcar su actuación estrictamente apegada a derecho, garantizando la tutela efectiva.

7ma.- Conclusión.- Los efectos jurídicos que conlleva la sanción de clausura en Ecuador, así como también en los países de la región, son comunes para el emprendimiento de los contribuyentes. Entre otros, podrían ser: la seguridad jurídica, la vulneración de principios fundamentales, la imagen comercial; el prestigio ganado a través del tiempo de las personas naturales y jurídicas; el desmedro al patrimonio de los contribuyentes; el derecho al trabajo; y, consecuentemente, repercuten contra los ingresos del Fisco. Los efectos jurídicos son cuestionados desde hace mucho tiempo, así por ejemplo en la legislación de Argentina, se aplica dicha figura jurídica por más de treinta años, en la misma que se han dado varias reformas. No obstante, los efectos son duramente cuestionados por los tratadistas tributarios.

7ma.- Recomendación.-Los actos administrativos que se producen mediante resoluciones, por parte de la autoridad pública dentro de su competencia, en ejercicio de su facultad sancionadora, deben cumplir con toda la legalidad y la formalidad que establece la CRE y la Ley, esto es que todos los actos o resoluciones administrativas deben ser obligatoriamente motivados, como señala el artículo 76, numeral 7, literal 1) de la CRE, en concordancia con los artículos 69 y 70 del COT. La falta de motivación de los actos administrativos, resoluciones o fallos acarrea nulidad y, en consecuencia, las servidoras o servidores responsables deben ser sancionados de conformidad con el numeral 8 del Código Orgánico de la Función Judicial.

## Bibliografía

- Aguirre, Pamela, *El Principio Constitucional de Legalidad y la Facultad Normativa del SRI*, Quito: Corporación Editora Nacional, 2013.
- Alurralde, Aldo Mario, *El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de Clausura Tributaria*, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Álvarez Echagüe, Juan Manuel, *La Clausura en Materia Tributaria* Buenos Aires: ADHOC, 2002.
- Álvarez Echagüe, Juan Manuel, *Las Sanciones Tributarias Frente a Sus Límites Constitucionales*, Buenos Aires: ADHOC, 2004.
- Amatucci, Andrea, *Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia*, Bogotá: Temis, 2004.
- Argentina, Álvarez Echagüe & Asoc. Consulta 07 de noviembre de 2015.  
<http://www.aeyasoc.com.ar/articulo15.pdf>.
- Arriola, Adolfo. *Derecho Fiscal*, México: Themis, 2007.
- Belsunce H., García, *Derecho Tributario Penal*, Buenos Aires: Depalma, 1985.
- Benitez, Mayté, *Manual Tributario*, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009.
- Colombia, Contraloría General del Estado. Consulta 02 de julio 2015.  
<http://www.contraloria.gob.ec/>.
- Corte Constitucional Bolivia, Sala Plena de la Corte Constitucional, [Sentencia C-571/10]. Consulta: 02 de julio de 2015.  
<http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2010/C-571-10.htm>.
- De La Guerra, Eddy, *Introducción al Derecho*, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Díaz, Vicente O. *Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado*. Buenos Aires: Depalma, 2001.
- Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima edición. Tomo I. Madrid 1984. 4º definición.
- Dromi, Roberto, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1998.

- Dromi, Roberto, *Instituciones de Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Astrea, 1983.
- Durango, Gustavo, *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana*, Quito: editado por Impresión Edipcentro, 2010.
- Fernández de Córdova, Pedro, *Estudios de Derecho Comparado*, Quito: Pudeleco, 1997.
- Galán, Gabriel, *La Igualdad Jurídica y la no Discriminación en el Régimen Tributario*, Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- García, Horacio, *Tratado de Tributación, t. I, Derecho Tributario*, Buenos Aires: Astrea, 2003.
- Jaramillo Ordoñez, Hernán, *Manual de Derecho Administrativo*, Loja: Universidad de Loja, 1998.
- Loor, Ángel, *Dogmática penal Tributaria*, Quito: Pudeleco, 2011.
- Mogrovejo, Diego, *Los Presupuestos de la Acción Extraordinaria de Protección*, Quito: Corporación Editora Nacional, 2014.
- Musgrave, Richard y Peggy, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano, tomo I*, Cuenca: Colegio de Abogados de Cuenca, 2003.
- Pazos, Roberto, *Sanción de Clausura*, en la revista *Impuestos*, Buenos Aires: XLVI-A, La Ley, 1988.
- Pérez, Royo, *Infracciones Tributarias*, Madrid: Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, 1988.
- Poma Neira, Rafael, *Introducción al Derecho Tributario*, Babahoyo: Editorial Jurídica L.Y.L, 2009.
- Saccone, Mario Augusto, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires: La Ley, 2005
- Sainz De Bujanda, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero I*, Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.
- Sanchez, Patricia, *Teoría y Práctica de Procedimiento Tributario, Ilícitos Tributarios*, Buenos Aires: La Ley, 2005.
- Sayagués Laso, Enrique, *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I*, Montevideo: Martin Blanche Altuna, 1986.

- Terán, José Luis, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*, Quito: Editora Jurídica, 2014.
- Toscano Soria, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito: Correo Legal, 2013.
- Troya, José - Simone Carmen, *Manual de Derecho Tributario*, Quito: Corporaciones de Estudio y Publicaciones, 2014.
- Tu Espacio Jurídico. 2015. “La clausura en la ley 11.683”. Consulta: 08 de julio de 2015. <<http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2015/01/06/la-clausura-en-la-ley-11-683/>> Tu Espacio Jurídico. 2015. “La clausura en la ley 11.683”. Consulta: 08 de julio de 2015. <http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2015/01/06/la-clausura-en-la-ley-11-683/>.
- Uckmar, Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá: Editorial Temis S.A, 2002.
- Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1984.
- Villegas, Héctor, *Régimen Penal Tributario Argentino*, Buenos Aires: Depalma, 1993.

## **NORMAS**

- Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial N°449, 20 de octubre de 2008.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Registro Oficial, Suplemento, No.351, Quito 29 de diciembre de 2010.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial, Suplemento, No. 303, 19 octubre de 2010.
- Código Orgánico Tributario, Codificación del 2005-2009, Registro Oficial, Suplemento N° 38, 14 de junio de 2005.
- Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, Decreto Ejecutivo N° 2428, Registro Oficial N° 536, 18 de marzo de 2002.

- Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en Registro Oficial, Segundo Suplemento, No.52, Quito 22 de octubre de 2009.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en Registro Oficial, Suplemento, No.463, Quito 17 de noviembre de 2004.
- Registro Oficial No. 2 de 13 de febrero de 1997.
- Registro Oficial No. 863, de 16 de enero de 1996.
- Registro Oficial No.1 de 11 de 1998.
- Registro Oficial No.449 de 20 de octubre de 2008.

## **JURISPRUDENCIA**

- Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-1717 de 2000.
- Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-506 de 2002.
- Colombia, Sala Plena de la Corte Constitucional, Sentencia C-506 de 2002.
- Conf. “Lapiduz, Enrique c/DGI s/Acción de Amparo”, CSJN, fallo de fecha 28-4-98.
- Ecuador, Corte Constitucional, Sentencia Suplemento del Registro Oficial No. 97 de 29 de diciembre de 2009, 74.
- Corte Suprema de Justicia, Sentencia en contra del Recurso de Casación interpuesto por la Administración Tributaria, Registro Oficial No.637, Quito, 9 de agosto de 2002.
- Presidencia de la República, Decreto Ejecutivo 430, Registro Oficial, Suplemento, No. 247, Quito, 30 de julio de 2010.
- Presidencia de la república, Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Judicial, 2002.
- Presidencia de la República, Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, Quito, 30 de julio de 2010.
- Presidencia de República, Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, Decreto Ejecutivo 3055, Registro Oficial, Suplemento No. 679, Quito, 8 de octubre de 2002.
- Corte Constitucional, Sentencia de consulta de constitucionalidad, por acción de protección la clausura tributaria, No. 0004-11-SCN-CC. Caso No.0004-11-CN. 15 de diciembre de 2011.



— Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, en Registro Oficial, Tercer Suplemento, No.242, Quito, 29 de diciembre de 2007, Segunda Disposición final.

La Corte Interamericana de los derechos humanos en el caso No. 030-2000-TC (R.O. 366-11-VII-2001).

No. 018-11-SCN-CC emitida el 15 de diciembre del 2011.

No. 0622-2007-RA emitida en Registro Oficial Suplemento 102 de 16 de febrero del 2009.

### **REVISTAS**

Gutman Marcos, *La sanción de clausura en el Derecho Tributario Argentino*, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, n° 3.