
PROCESOS DE CLAUSURA REALIZADO POR FEDATARIOS FISCALES, Y LA PROPORCIONALIDAD DE LAS PENAS EN ECUADOR

*Closure proceedings carried out by tax auditors, and the
proportionality of penalties in Ecuador*

*Os procedimentos de encerramento efetuados pelos notários
e a proporcionalidade das sanções no Equador*

Martha Alejandra Morales Navarrete ¹, Clara Daniela Romero Romero ¹ & Luis
Fernando Torres Torres ¹

¹ Carrera de Derecho, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas. Universidad
Indoamérica. Ambato-Ecuador Correo: mmorales18@indoamerica.edu.ec,
cromero16@indoamerica.edu.ec, ltorres22@indoamerica.edu.ec.

Fecha de recepción: 29 de abril de 2023

Fecha de aceptación: 27 de junio de 2023

RESUMEN

INTRODUCCIÓN. La Administración Tributaria Central, a través, del Servicio de Rentas Internas cuenta con algunas facultades entre ellas la sancionadora, que permite imponer sanciones a los sujetos pasivos por faltar a los deberes formales; sin embargo, estas deben ser en concordancia con la acción u omisión cometida, bajo la concepción del principio de proporcionalidad, caso contrario se podría afectar derechos constitucionales. **OBJETIVO.** Es así como este trabajo, nace de la preocupación de la proporcionalidad de la sanción al acto de clausura que realiza la entidad tributaria, por el incumplimiento del deber formal. En razón, que el Ecuador es un Estado Constitucional de derechos y justicia social, y debe velar por la materialización de los derechos. **MÉTODO.** Por ello, a través de la revisión bibliográfica, el método lógico, bajo un enfoque cualitativo. **DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES.** Se llega a la conclusión que la entidad tributaria ante el incumplimiento del deber formal únicamente debería poner una sanción pecuniaria, porque la clausura de una actividad económica acarea vulneración a otros derechos bajo el concepto de un Estado garantista, como lo es el derecho al trabajo.

Palabras clave: sujeto pasivo, proporcionalidad, sanción.

ABSTRACT

INTRODUCTION. The Central Tax Administration, through the Internal Revenue Service, has certain powers, including the power to impose penalties on taxpayers for failure to comply with formal duties; however, these must be in accordance with the action or omission committed, under the concept of the principle of proportionality, otherwise constitutional rights could be affected. **OBJECTIVE.** Thus, this work arises from the concern of the proportionality of the sanction to the

act of closure carried out by the tax entity, for the breach of the formal duty. Because Ecuador is a Constitutional State of rights and social justice, and must ensure the realization of rights. **METHOD.** Therefore, through the bibliographic review, the logical method, under a qualitative approach. **DISCUSSION AND CONCLUSIONS.** It is concluded that the tax entity should only impose a pecuniary sanction for non-compliance with the formal duty, because the closure of an economic activity causes the violation of other rights under the concept of a guaranteeing State, such as the right to work.

Keywords: taxpayer, proportionality, penalty.

RESUMO

INTRODUÇÃO. A Administração Tributária Central, através da Direção-Geral dos Impostos, dispõe de determinados poderes, entre os quais o de aplicar sanções aos contribuintes por incumprimento de deveres formais, devendo, no entanto, estas estar de acordo com a ação ou omissão cometida, segundo o conceito do princípio da proporcionalidade, sob pena de serem afectados direitos constitucionais. **OBJECTIVO.** Assim, este trabalho surge da preocupação da proporcionalidade da sanção ao ato de encerramento levado a cabo pela entidade tributária, por incumprimento do dever formal. Porque o Equador é um Estado Constitucional de direitos e justiça social, e deve garantir a materialização dos direitos. **MÉTODO.** Portanto, através da revisão bibliográfica, o método lógico, sob uma abordagem qualitativa. **DISCUSSÃO E CONCLUSÕES.** Conclui-se que o ente tributante deve impor apenas uma sanção pecuniária pelo descumprimento do dever formal, pois o encerramento de uma atividade econômica acarreta a violação de outros direitos sob o conceito de Estado garantidor, como o direito ao trabalho.

Palavras-chave: sujeito passivo, proporcionalidade, sanção.

INTRODUCCIÓN

La sanción administrativa de clausura ejecutada por la Administración Tributaria de por sí, ya afecta al patrimonio del contribuyente ya que al prohibirse la realización de las actividades económicas se merman las ganancias de los contribuyentes. Tomemos en consideración que en el legislación, la clausura se encuentra regulada con el tiempo mínimo de siete días dependiendo este hecho de la causalidad en la imposición de esta sanción administrativa; en este contexto y una vez que se impone y ejecuta la resolución administrativa de clausura, los funcionarios competentes están en la obligación de velar a fin de que esta disposición se cumpla; y, en caso de que se evidencie su incumplimiento deben comunicarlo oportunamente a las autoridades correspondientes para que se ejerza el control legal debido.

Cabe indicar que para la Administración Tributaria se ha reglado este proceso de clausura, tan es así que se la puede realizar por causas diferenciadas como son: requerimientos de información incumplidos, falta de declaraciones tributarias, o incluso por compras simuladas que realizan los denominados “fedatarios fiscales”. En este contexto, las compras simuladas comprenden el hecho que, el funcionario de la Administración realiza la compra en un local comercial, sujeto al ámbito de su verificación, y debe esperar a que el contribuyente o responsable proceda con la entrega del respectivo comprobante de venta; y, cuando esto no sucede, puede ejecutar la clausura administrativa.

En el momento de la ejecución de la clausura, y mientras dure la misma, el contribuyente o responsable debe velar por que el sello de clausura y lo que implica se

mantenga intacto (no ejecutar actividades económicas). Sin embargo, si se verifica que se están realizando actividades en dicho establecimiento, se debe realizar por parte de la Administración Tributaria el respectivo informe jurídico, con el cuál se debe establecer si es menester proceder a colocar la denuncia en conocimiento de la Fiscalía General del Estado para que se dé inicio con el trámite penal pertinente, ya que en el ordenamiento jurídico penal se establece que el reanudar actividades económicas en un establecimiento a sabiendas de que este se encontraba clausurado constituye defraudación tributaria.

El Código Orgánico Integral Penal del 2014, (COIP); en sus numerales 3 y 11 del artículo 298 define e impone la correspondiente sanción a la defraudación tributaria – clausura, como:

Defraudación tributaria. -La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: (...) 3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado. (...) Las penas aplicables al delito de defraudación son: En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años. (...) Las personas que ejercen control sobre la persona jurídica o que presten sus servicios como empleadas, trabajadoras o profesionales, serán responsables como autoras si han participado en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica, aunque no hayan actuado con mandato alguno. -(...) Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos (Asamblea Nacional, 2014).

Se debe considerar que la clausura va más allá de una ruptura del sello impuesto por la autoridad administrativa, se debe ir a la naturaleza de lo que representa ese sello que es justamente determinar el cese total de actividades en un local establecimiento comercial, industrial, de servicios, etc., durante el tiempo que determine la autoridad a través de la correspondiente resolución o acto administrativo que es impugnante ya sea en sede administrativa o en vía judicial.

En este contexto, previo al proceso de clausura administrativa, la Administración Tributaria debe proceder de forma obligatoria con la notificación de dicho acto administrativo “Resolución Sancionatoria de Clausura” a los contribuyentes infractores de la norma reguladora, ya sea al amparo del Código Tributario por incumplimiento de deberes formales, o de la Ley para la Reforma de la Finanzas Públicas por efectos de las denominadas compras simuladas. Este debe acatar la disposición expresa legal en la que se le prohíbe realizar actividades económicas por el lapso de días dispuesto, y previa resolución del levantamiento de dicha sanción administrativa, el contribuyente puede retirar los sellos impuestos como consecuencia de la antedicha sanción. Si la orden administrativa de no realizar actividades económicas es quebrantada por el contribuyente o un tercero, la Administración Tributaria está en la obligación de poner en conocimiento de las autoridades correspondientes, iniciándose entonces el correspondiente proceso penal.

Es así como, para realizar este trabajo, se empleó la revisión bibliográfica para analizar los diferentes conceptos jurídicos tanto en materia tributaria como constitucional. De la misma manera, al emplear el método lógico se puede estudiar la afectación al principio de proporcionalidad entre la sanción y el acto u omisión cometida dentro del Estado Constitucional de derechos, para llegar a la conclusión que la pena

de clausura del lugar de la actividad económica no es proporcional y afecta gravemente al derecho constitucional del trabajo del sujeto pasivo.

DESARROLLO

El Servicio de Rentas Internas como entidad reguladora del proceso de clausura analizado, dentro de sus facultades tiene establecida la sancionadora, conforme así lo establece el artículo 70 del Código Tributario. Es por ello por lo que, no se desconoce la facultad de sancionar a los contribuyentes infractores de la Ley, pero debe existir para ello un proceso previo que se enmarque en los preceptos y garantías constitucionales a fin de que no se vulneren derechos (Asamblea Nacional del Ecuador, 2022).

Ahora bien, las sanciones administrativas se circunscriben al específico ámbito de las infracciones de carácter administrativo tales como las contravenciones y las faltas reglamentarias. Las sanciones correspondientes, en algunos casos no requieren de previa resolución administrativa, como en los casos de multa por falta de declaración del tributo, que según el artículo 100 de la Ley de Régimen Interno, se deben pagar con el impuesto por el sólo hecho de no haber presentado la declaración dentro de los tiempos establecidos, es decir es una multa que se autogenera o autoliquida.

En otros casos, la imposición de la sanción se la hace a través de un acto administrativo, como la clausura de establecimiento por incumplimiento de deberes formales o por el procedimiento de clausura que se da por efecto de las denominadas compras simuladas, dentro del proceso de control que realiza la Administración Tributaria. En este sentido y en aplicación estricta de la ley, está en la obligación de verificar el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, so pena de clausura en el caso de incumplimiento; y, es aquí en donde entramos en el ámbito de la clausura como tal, que no es más que la suspensión de todas las actividades económicas que se llevan a cabo en un establecimiento.

En el mismo sentido el Código Orgánico Tributario, establece en sus artículos. 323 literal b); y, en el artículo. no numerado a continuación del artículo 329 lo siguiente respecto a las penas aplicables por infracciones tributarias:

Penas aplicables. -Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

(...) b) Clausura del establecimiento o negocio;”, “Art. (...). -Clausura del establecimiento. -Salvo casos especiales previstos en la ley, la clausura de un establecimiento no podrá exceder de tres meses. Si la clausura afectare a terceros el contribuyente contraventor responderá de los daños y perjuicios que con la imposición de la sanción se cause. La clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado (Asamblea Nacional del Ecuador, 2022).

Una vez impuesta la referida sanción administrativa de clausura, el contribuyente debe acatar dicha orden y por ende se encuentra prohibido de realizar o reanudar las actividades económicas en el establecimiento que deba cumplir dicha orden emanada por la autoridad competente. Recalcando que no es la ruptura del sello lo que se sanciona, sino la desobediencia a lo que el sello como tal implica que es la reanudación de actividades mientras dure la sanción administrativa, que vale la pena acotar, la misma se contabiliza a día seguido o en otras palabras en plazos.

Es aquí cuando al desobedecer o incumplir el sujeto pasivo dicha orden, entra a la vista la figura de la defraudación tributaria, que doctrinariamente es considerada como aquella intención de dañar a través de la realización de un acto voluntario o la ocultación de cualquier circunstancia con relevancia fiscal con el propósito deliberado de sustraerse, en todo o en parte, una obligación tributaria.

En el tema específico de compras simuladas, en el Ecuador contamos con funcionarios denominados fedatarios fiscales quienes realizan compras simuladas, para ello lógicamente tienen asignado un presupuesto. El proceso de la compra simulada es que el fedatario fiscal se acerque al local comercial con el fin de realizar una compra del valor asignado por la Administración Tributaria y se presupone que inmediatamente el dueño del local comercial debería entregar la correspondiente factura y cuando no lo hace, de forma inmediata se procede con la clausura del local previo el levantamiento de un informe, sin dar el debido derecho a la defensa al contribuyente ya que la clausura se la efectúa de forma inmediata.

Hay que considerar que pueden existir varias circunstancias que impidan entregar el comprobante como por ejemplo en la facturación electrónica se han dado casos que los datos entregados (correos electrónicos) no son los correctos y por tanto, no llega la factura al correo del contribuyente, o en su defecto se entrega el denominado “ride” que es la representación impresa de un comprobante electrónico en el sistema de facturación electrónica en Ecuador y puede ser que en ese momento se entregue al fedatario fiscal, pero él no lo acepte de esa forma entendiéndose una situación de qué palabra vale más si la del dueño del local o el funcionario de la Administración Tributaria. Este acto administrativo es impugnado tanto en sede administrativa como judicial.

A diferencia del Ecuador, en varios países como Honduras, Chile, Argentina, España, entre otros, no se realizan compras simuladas, y aquellos los funcionarios asignados para el efecto lo que realizan es esperar fuera de los locales comerciales que le hayan sido asignados al respectivo control, y solicitan a las personas que realizaron compras en dichos locales comerciales los respectivos comprobantes de venta; y si en efecto se comprueba que no les fue otorgado el debido comprobante de venta, el procedimiento de clausura no es inmediato, ya que debe mediar un acta de comprobación y en la referida acta deben intervenir como mínimo dos funcionarios de las respectivas Administraciones Tributarias, quienes deben dejar constancia de todas las circunstancias relativas a las infracciones constatadas, su prueba y la respectiva base legal, debe contener además una citación, para que el contribuyente o responsable comparezca a una audiencia ante un Juez administrativo en la que deberá presentar todos los documentos de descargo que se crea asistido, y en dicha audiencia el Juez dictará resolución absolutoria o condenatoria, en cuyo caso ordenará la clausura del local comercial y los días de sanción, dando así un efectivo cumplimiento del debido proceso (Morales, 2021, p. 143).

En cuanto al debido proceso, la Constitución de la República del Ecuador (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008) en su artículo 76 numeral 7 literal I) establece:

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: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) I) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos,

resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008).

Sin embargo de lo referido, las sanciones impuestas en los casos de defraudación tributaria al reanudar actividades económicas en establecimiento clausurados, vulnera el principio non bis in ídem ya que produce afectación en el patrimonio del autor, ya que dicha sanción administrativa, al ser visible al público puede ser desde la perspectiva del marketing sumamente perjudicial para cualquier comercio; y, desde la perspectiva de la administración tributaria una sanción grave que busca un amplio impacto a fin de que otros sujetos pasivos “eviten” dichas sanciones y cumplan con sus obligaciones. Dicha sanción debe ser aplicada con extrema prudencia y siempre enmarcado dentro de las garantías constitucionales, ya que como se lo ha reiterado, ésta no sólo ocasiona un perjuicio patrimonial a quienes se la impone; sino que, afecta la imagen comercial, el valor moral e incluso hasta la credibilidad del negocio clausurado (Morales, 2021).

La sanción privativa de libertad debe ser revisada con cautela y con la debida proporción, ya que el sistema penal no se busca llenar las cárceles, sino que las penas sean ajustadas y proporcionales, y buscando como último método el uso del sistema penal, sería conveniente para el Estado establecer en su defecto, una sanción económica fuerte por este hecho la que puede ser cobrada incluso por la vía coactiva.

Deberes formales de los contribuyentes

Los habitantes del Estado ecuatoriano tienen diferentes derechos y obligaciones que acarean consecuencias jurídicas. En el ámbito, económico, tanto las personas naturales como jurídicas pueden emprender en actividades que sean lícitas, legales y en concordancia con las buenas costumbres.

Es así, que se adquiere responsabilidades con las Administración Tributaria en razón que se debe rendir cuenta de los valores que se maneja en cada emprendimiento, negocio, actividad. Por lo tanto, una de las actividades relevantes son las tributarias en las que se encuentran:

Entre los deberes formales que debe cumplir un sujeto pasivo se encuentra desde inscribirse en el Registro Único del Contribuyente, con los datos necesarios además de actualizarlo cuando se requiera, emitir los debidos comprobantes al realizar la actividad económica, llevar los registros contables adecuados que le permita al contribuyente determinar con mayor facilidad ingresos y gastos ocasionados en el ejercicio con la finalidad de presentar debidamente las declaraciones en las fechas estimadas según la ley, además de guardar la documentación que permita evidenciar las transacciones generados en el negocio (Pezo, 2020, p. 5).

Los deberes formales establecen los lineamientos adecuados que deben seguir los contribuyentes, entre ellos las declaraciones de impuestos, como los respectivos comprobantes que debepen de la actividad realizada, como de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

La responsabilidad tributaria de los contribuyentes nace en el momento que una persona natural o jurídica realiza una actividad económica, lo que implica que debe cumplir con el mandato legal correspondiente.

Siendo una de vital importancia la de emitir comprobantes de ventas o facturas en las respectivas transacciones, debido a que son documentos que respaldan la

actividad económica, los cuales cuentan con la autorización del Servicio de Rentas Internas.

Por uso de comprobantes de venta se entiende al sistema de facturación como tal, ya que es responsabilidad de los sujetos económicos o contribuyentes entregar y pedir comprobantes por las actividades comerciales (compra y venta); estos documentos son los únicos válidos para justificar la procedencia de la mercadería y permite conocer el pago de impuestos real. (Sánchez , 2017, p. 39).

Dando como resultado, que si no se cumple con lo antes dicho la consecuencia jurídica es la clausura del local, hasta que se solucione el problema. Entendiéndose a la clausura como un acto administrativo de carácter reglado e impugnabile.

Como toda regla tiene su excepción, cabe recalcar que existe casos en los cuales no se puede ejecutar la sanción de clausura como:

1. Instituciones y Empresas públicas: la naturaleza de los servicios que brindan al público o la afectación nacional de sus actividades impiden la ejecución de esta sanción a este tipo de contribuyentes.
2. Empresas privadas que prestan servicios públicos: al impedir la prestación de estos servicios se vería afectado el bienestar de los ciudadanos; ejemplo: servicios de agua potable, correos, instituciones financieras, etc.
3. Viviendas: no se ejecutan clausuras a domicilios de los contribuyentes.
4. Puestos ambulantes: no poseen un lugar físico el cual pueda clausurarse.
5. Lugares donde controlan el cumplimiento de la sanción representa un costo muy alto para la administración tributaria: contribuyentes cuyos establecimientos se encuentren en lugares lejanos o de difícil acceso, ejemplo: pueblos, recintos, caseríos, etc (Servicio de Renta Internas, 2017).

A esto se debe tener en cuenta “No se iniciarán proceso de clausura cuando la sanción pueda generar conmoción social, desabastecimiento de productos, especulación, desestabilización del sistema o conflictos financieros colectivos”. (Servicio de Renta Internas, 2017, p. 42).

En los presentes casos, si bien no se clausura la actividad económica, se impone una sanción pecuniaria debido a que la afectación sería al colectivo o invade los derechos personalísimos de una persona.

En definitiva, cuando los servidores con facultad para iniciar y resolver procesos de clausura, identifiquen en cualquier instancia que no procede o que resulta inaplicable la ejecución de la sanción de clausura, dispondrán el inicio de manera directa, o el reinicio del proceso con sanción pecuniaria (Morales, 2021).

Para instrumentalizar el proceso de sanción pecuniaria, el servidor a cargo del caso deberá emitir el “Informe de Cierre Verificación y Justificación de no Aplicación de Clausura”; dicho informe no será necesario en los casos en los cuales la constitución prohíbe su paralización. Así mismo, se podrá iniciar un proceso de sanción pecuniaria de manera directa en los casos en los cuales en un proceso anterior se llegó a determinar, mediante el “Informe de Cierre de Verificación y Justificación de no Aplicación de Clausura”, que no es procedente o materialmente posible la aplicación de la clausura; siempre que se mantengan las condiciones anteriores que se analizaron en el dicho informe, por ejemplo: que no exista la actualización del RUC respecto al

cambio, o aumento de establecimientos, actualización de la actividad económica, etc (Servicio de Renta Internas, 2017).

El Informe de Cierre de Verificación y Justificación de no Aplicación de Clausura”, sustentará objetivamente la imposibilidad de continuar con la sanción de clausura, en el cual se deberán adjuntar fotografías y otra información que sustente tal hecho; además el informe será analizado y validado por el servidor con facultad de suscribir las resoluciones de clausura (Servicio de Renta Internas, 2017).

En este caso en particular, el Servicio de Rentas Interna, no ha implementado un procedimiento detallando la manera en la cual se pueda realizar este tipo de sanción. Es decir, no se da un procedimiento viable para ejecutar la sanción pecuniaria. Esto ha provocado, que los contribuyentes, al no ser sancionados, no cumplen con los deberes formales (Illesca & Torres, 2011).

Esto es un tema, importante a tratar porque bajo un Estado Constitucional de derechos y justicia social, lo principal son los derechos de las personas, en los que se incluye contar con los insumos adecuados, para una vida adecuada.

Por otro lado, se observa que la clausura se da por un contravención y no un delito, que puede causar perdidas a la personas encargadas del negocio, provocando daños colaterales como incumplir con otras obligaciones económicas.

Esto, evidencia la falta de una norma legal que regule de forma adecuada el derecho de los sujetos pasivos, como de los usuarios de los diferentes negocios, ya que cabe resaltar que un negocio puede ofrecer bienes o servicios públicos, y beneficiar o afectar al público en general. Por lo tanto, la clausura no sería la mejor solución, para este tipo de infracción.

Facultades del Servicio de Rentas Internas

El Servicio de Rentas Internas se funda en los principios de justicia y equidad, por falta de una cultura tributaria de la ciudadanía. Es una institución independiente, encargada de la recaudación de impuestos para que formen parte de las arcas del Estado.

Gestionar la política tributaria en el marco de los principios constitucionales, consolidando la habilitación para el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias, y, fortaleciendo el control de los impuestos internos, con un enfoque de gestión de riesgos, fomentando el crecimiento económico sostenido (Ecuador, Servicio de Rentas Internas, 2021).

Como se observa, la gestión tributaria debe observar los principios constitucionales, para recaudar rubros que forman parte de los ingresos del Ecuador. En cuanto a sus objetivos institucionales resalta "Incrementar la efectividad en los procesos de control y cobro, así como los legales y demás procesos administrativos que forman parte del ciclo de la recaudación" (Ecuador, Servicio de Rentas Internas, 2021).

Esto implica que los procesos que emplean esta noble institución deben ser claros, adecuados, pero sobre todo estar en concordancia con los derechos de las personas. Generando una adecuada relación entre contribuyente y la Institución Recaudadora.

Las diferentes facultades del Servicio de Renta Interna, que están reglamentadas y deben realizarlas son:

1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el presidente de la República;
2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;
3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;
4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;
5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;
6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;
7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;
8. Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial, previa autorización del Directorio y con sujeción a la Ley;
9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,
10. Las demás que le asignen las leyes (Illesca & Torres, 2011, p.11).

Entre las actividades del Servicio de Renta Internas está el realizar adecuadamente la recaudación, lo que tiene relación con el principio de justicia y relacionado con el Estado Constitucional de Derechos y Justicia Social, es importante mencionar que se debería aplicar la sanción que afecte de menor manera al sujeto pasivo.

Análisis Constitucional de la aplicación de la proporcionalidad de la pena en la clausura de actividades económicas

El Ecuador es un Estado garantista como lo establece en el artículo 1 de la Carta Fundamental vigente. Por ende, si bien el Servicio de Rentas Internas, cumple una función elemental para recaudar fondos y que estos formen parte del presupuesto general del Estado, y que luego sean asignados a diferentes obras o servicios públicos.

Lo que implica que esta entidad recaudadora debe a la vez mirar los principios y derechos constitucionales. Por ende, es importante realizar el presente análisis desde la mirada de la Constitución del Ecuador vigente.

El artículo 300 de la Carta Fundamental del Ecuador prescribe: “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008). A lo que se suma el derecho al trabajo positivizado en el artículo 33 de dicho cuerpo constitucional.

El trabajo es un derecho y un deber social, y un derecho económico, fuente de realización personal y base de la economía. El Estado garantizará a las personas trabajadoras el pleno respeto a su dignidad, una vida decorosa, remuneraciones y retribuciones justas y el desempeño de un trabajo saludable y libremente escogido o aceptado (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008).

Por lo que se debe analizar, que, si bien el Estado debe recaudar fondos, para la propia ciudadanía, y sancionar, haciendo cumplir los deberes tributarios, es a la vez relevante que se garantice el derecho al trabajo de cada uno de los habitantes del Estado ecuatoriano, en razón que un derecho constitucional, fuente de realización personal, como parte integral de la dignidad de las personas.

De la misma manera, el artículo 325 de la Norma Fundamental manifiesta que el Estado debe garantizar todas las modalidades de trabajo, en dependencia o no, que formen parte del auto sustento y cuidado del ser humano ya que los individuos son actores sociales productivos (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008).

Por otro lado, en el artículo 326 numeral 15 de la Norma Fundante del Estado ecuatoriano prescribe:

Se prohíbe la paralización de los servicios públicos de salud y saneamiento ambiental, educación, justicia, bomberos, seguridad social, energía eléctrica, agua potable y alcantarillado, producción hidrocarburífera, procesamiento, transporte y distribución de combustibles, transportación pública, correos y telecomunicaciones. La ley establecerá límites que aseguren el funcionamiento de dichos servicios.

Esto quiere decir, que existen servicios que no pueden paralizarse, porque primero benefician a un colectivo y son parte de los servicios públicos, básicos para el buen funcionamiento de la sociedad.

Por otro lado, cada uno de ellos forman parte para que otros derechos se materialicen como, la alimentación, salud, agua potable, transportación, etc. Los derechos son inalienables, interdependientes, de igual jerarquía, por lo tanto, cada uno de ellos se desarrollan en un contexto para configurar la vida digna.

Por otro lado, no se debe olvidar que las personas requieren del trabajo, para desarrollarse como tal y mantenerse a ellas mismas como a sus respectivas familias.

Es así cuando sus diferentes actividades económicas, son suspendidas, pueden causar daños colaterales como: lucro cesante y daño emergente.

Esto es la pérdida, del aumento patrimonial, lo cual, se deja de obtener como consecuencia de la clausura del negocio. Por otro lado, puede causar un perjuicio en el bien patrimonial.

“La clausura debe contribuir a la generación de la recaudación, pero se debe prevenir que la medida ocasiona conflictos sociales que, en vez de cumplir el objetivo de la sanción, generen efectos adversos” (Servicio de Renta Internas, 2017, p. 42). Es así, que la clausura de la actividad económica busca que se cumpla con las responsabilidades formales de los contribuyentes, sin embargo, el fin, no se puede cumplir del todo, porque la solución causa un daño mayor al contribuyente.

Por ese motivo la sanción de clausura, en el Ecuador, ha sido criticada por juriconsultos ya que refieren que existe una total falta de proporción entre el fin querido y el medio utilizado para alcanzarlo; ya que a través de la sanción de clausura el bien jurídico que se pretende tutelar es la facultad de control de Administración Tributaria y como tal los fines que la misma persigue como son entre otros las rentas fiscales y el cumplimiento de deberes formales, pero en este camino único se van violentando derechos constitucionales como el derecho al debido proceso y el derecho al trabajo ya que la clausura realizada por fedatarios fiscales se da inmediatamente, sin dar alternativa al contribuyente de que se le establezca un proceso administrativo previo, en el cual pudiese presentar cualquier prueba de descargo en atención a lo requerido por la Administración Tributaria (Morales, 2021, p. 141).

Se recalca que existe una desproporcionalidad entre el fin requerido y el medio utilizado, ya que al clausurar el negocio lo que se pretende tutelar la facultad de control de la Administración Tributaria; sin embargo, los perjuicios para los contribuyentes pueden ser varios.

En cuanto, a la desproporcionalidad de la pena la Constitución vigente en el artículo 76 manifiesta lo siguiente:

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

Lo que implica que cuando una persona es sancionada por cualquier incumplimiento de las normas, las mismas tienen que ser proporcionales y concordantes a la acción u omisión realizada, para establecer un verdadero equilibrio entre la sanción y la infracción cometida.

El principio de proporcionalidad es una de las garantías del debido proceso, ya que se establece como un límite al poder punitivo al momento que se configura una norma con la respectiva sanción. La proporcionalidad exige una adecuada correspondencia entre la pena establecida con la conducta realizada que violenta una

norma o reglamento o cualquier cuerpo normativo. La pena debe responder a la gravedad de la infracción, en concordancia con la finalidad del interés general (Ecuador. Corte Constitucional, 2021).

La propia Corte Constitucional del Ecuador establece que es importante garantizar el principio de proporcionalidad en razón que es una de las garantías para regular el propio poder punitivo del Estado.

En decisiones anteriores, esta Corte ha señalado que el principio de proporcionalidad permite la existencia de una relación adecuada entre los medios de la potestad sancionatoria y las finalidades perseguidas por el Estado, logrando un equilibrio entre los beneficios que su implementación representa y los perjuicios que podría producir. Así, este Organismo ha señalado que “las autoridades públicas competentes deben realizar una cuidadosa tipificación de las conductas ilícitas y la medición razonable de sus consecuencias, a través de una gradación adecuada de las reacciones punitivas frente a los bienes jurídicos afectados y las lesiones causadas”. De igual manera, ha manifestado que “por la proporcionalidad, la sanción no debería ocasionar más lesividad que la propia infracción” (Ecuador. Corte Constitucional, 2021).

La Corte Constitucional, en este sentido, indica la existencia de una relación equilibrada entre los medios de la potestad sancionatoria y los fines que busca alcanzar el Estado, equilibrando los beneficios y los perjuicios. Ya que la tipificación de los delitos y las sanciones deben ser concordantes, equilibradas, y de acuerdo con los mandatos constitucionales.

En este caso en particular se trata de una sanción administrativa, que como se ha descrito trae consigo consecuencias que afecta a los derechos de una persona, y en algunos casos a los derechos de una colectividad, por lo tanto, se debe tener en cuenta los derechos que están en juego al clausurar una actividad económica.

Adicionalmente, esta Corte ha establecido que cuando existe un catálogo indeterminado de situaciones jurídicas que dan paso a una sanción se podría incumplir la debida proporcionalidad entre infracciones y sanciones y que “esta amplitud e indeterminación genera además la imposibilidad de que las personas puedan determinar razonablemente el alcance de la norma con miras a adecuar su conducta, afectando el elemento de certeza y claridad del derecho a la seguridad jurídica (Ecuador. Corte Constitucional, 2021).

Por otro lado, la Corte indica que debe haber una certeza en la ejecución de las penas, ya que, ante todo, la seguridad jurídica debe primar, porque la certeza de las acciones u omisiones con sus respectivas sanciones deben estar claras. Ya que esto hará que los contribuyentes adecuen su conducta.

En el presente tema, se debe tener en cuenta, que puede haber un margen de interpretación en establecer con claridad cuáles son las actividades que pertenecen a la categoría “vitales”, e importantes para garantizar los derechos de la ciudadanía en general. En razón, que la propia Carta Fundamental establece que no se puede paralizar los servicios públicos, pero, en definitiva, si se clausura una tienda, un restaurante, entre otros, al final del día se afecta a los derechos constitucionales de los habitantes del Estado.

DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

Al finalizar este trabajo se puede concluir que, si bien está reglamentado un procedimiento para ejecutar la sanción de clausura de una actividad económica por no cumplir con el deber formal de entregar los comprobantes de venta, factura, entre otros. Se debe tener en cuenta la sanción impuesta, en razón que provoca daños a los sujetos pasivos.

Por un lado, se analiza que el Estado ecuatoriano tiene la facultad de reglamentar la manera de recaudar recursos, que son necesarios para que formen parte de las arcas del Estado, y se constituyan en rubros para realizar diferentes asignaciones como salud, seguridad, educación entre otras. Además, está regulado de forma adecuada la forma en la cual deben de desarrollar dicho procedimiento. De la misma manera, el Servicio de Rentas Internas, cuenta con la facultad sancionadora para una vez que no han cumplido con los deberes tributarios los sujetos pasivos, puedan ser sancionados de conformidad a ley.

De conformidad, con lo manifestado, el Ecuador es un Estado garantista de derechos y justicia social, lo que implica que el máximo deber es materializar los derechos, e incluye un sin número de factores para poder permitir que los habitantes ejerzan de manera óptima sus derechos. En contrapartida a lo descrito, se encuentra que también se cuenta con el derecho al trabajo, el cual es un derecho fundamental y necesario para el desarrollo de la persona, como parte de su subsistencia y el de su familia.

Los derechos se relacionan entre sí, se interrelacionan, son interdependientes, y al momento que se afecta un derecho, en realidad se afectan a los demás, por ende, si se vulnera el derecho a laborar por el hecho de clausurar una actividad económica por algún incumplimiento al deber tributario, esto genera repercusiones en otros derechos.

Por lo tanto, se debe tener en cuenta la proporcionalidad que debe existir entre la conducta, acción u omisión, con la sanción impuesta, en razón que debe existir un equilibrio. Así, se debería imponer sólo una pena pecuniaria para que el sujeto pasivo pueda seguir generando ingresos, cubrir su incumplimiento y poder materializar los demás derechos individuales como de su familia.

A esto cabe destacar, que la propia Constitución de la República del Ecuador de 2008 indica que, existen servicios y bienes que no pueden ser suspendidos precisamente porque cumplen una función con el interés general, en este sentido se debe tener en cuenta aquellas actividades que pueden inhabilitar y no, porque en ese caso, la afectación sería mayor a los derechos constitucionales de una colectividad. Además, recordemos que, existe una ligera línea de análisis e interpretación para aumentar el margen en aquellas actividades que se consideran de vital importancia debido a que la sociedad evoluciona.

FUENTES DE FINANCIAMIENTO

Este aporte no cuenta con ninguna fuente de financiamiento.

DECLARACIÓN DE CONFLICTO DE INTERÉS

No existe conflicto de interés alguno.

APORTE DEL ARTÍCULO EN LA LÍNEA DE INVESTIGACIÓN

Este artículo aporta respecto al análisis de la clausura como sanción por el incumplimiento de deberes formales del sujeto pasivo, y a su vez contrastarlo con el ejercicio al derecho constitucional del trabajo.

DECLARACIÓN DE CONTRIBUCIÓN DE CADA AUTOR


Martha Morales se encargó de la recolección de información, escritura del documento, envío. Clara Romero planteó la idea del trabajo de revisión bibliográfica, revisión y corrección del documento. Luis Fernando Torres revisó la parte de forma de la presentación del artículo.

REFERENCIAS


- Asamblea Nacional del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Ediciones legales.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2014). *Código Orgánico Integral Penal*. Quito: Ediciones legales.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2022). *Código Tributario*. Quito: Ediciones legales.
- Ecuador, Servicio de Rentas Internas. (2021). *¿Qué es el SRI?* Servicio de Rentas Internas. <https://www.sri.gob.ec/que-es-el-sri>
- Ecuador. Corte Constitucional. (2021). *CASO No. 10-18-IN. Sentencia No. 10-18-IN/21*. Corte Constitucional. Quito, D.M., 29 de septiembre de 2021 .
- Illesca, S., & Torres, E. (2011). *Procedimiento alternativo para ejecutar clausuras y suspensión de actividades en casos especiales en el SRI* . Tesis de Diplomado en Gestión Tributaria Empresarial. Universidad Politécnica Salesiana.
- Morales, M. (2021). La defraudación tributaria y la proporcionalidad de las penas en el Ecuador. *Sociedad & Tecnología*, S1(4), 133-143. <https://institutojubones.edu.ec/ojs/index.php/societec/article/view/119/316>
- Pezo, T. (2020). *Hacia una teoría de deberes formales y obligaciones tributarias en el Ecuador*. Tesis de la carrera de Contabilidad y Auditoría de la Universidad Estatal Península de Santa Elena.
- Sánchez , J. (2017). *La evasión tributaria originada en el uso de comprobantes de venta*. Universidad Técnica de Ambato.
- Servicio de Renta Internas. (2017). *Procedimiento Gestión de Infracciones PRO-CCT-IFR-001*. Departamento de Gestión Tributaria. Dirección Nacional de Control Tributario.

NOTA BIOGRÁFICA




Martha Alexandra Morales Navarrete. **ORCID iD**  <https://orcid.org/0000-0002-6835-9955>. Docente a tiempo completo de la Universidad Indoamérica. Magister en Derecho Penal. Magister en Administración Tributaria.



Clara Daniela Romero Romero. **ORCID iD**  <https://orcid.org/0000-0002-1922-0922>. Docente a tiempo completo de la Universidad Indoamérica. Magister en Derecho Constitucional. Doctoranda en Ciencias Jurídicas. Investigadora auxiliar 2.



Luis Fernando Torres Torres. **ORCID iD**  <https://orcid.org/0009-0007-7629-9917>. Decano de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencia Política de la Universidad Indoamérica.



This work is licensed under the Creative Commons Attribution 4.0 International License. To view a copy of this license, visit <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/> or send a letter to Creative Commons, PO Box 1866, Mountain View, CA 94042, US