



FACULTAD DE DERECHO

La Inconstitucionalidad de la Clausura de establecimientos comerciales y la necesidad de un procedimiento abreviado en el sistema tributario ecuatoriano

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos para obtener
el título de
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República.

Profesor Guía:

DR. JOSÉ JAVIER JARRÍN BARRAGÁN

Autora

MARÍA GABRIELA COSTA GARCÍA

AÑO

2012

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

"Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con la estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación."

Dr. José Javier Jarrin Barragán

C.C. 1703353373

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones que protegen los derechos de autores vigentes”

María Gabriela Costa García
C.C. 110332130-1

AGRADECIMIENTO

Agradezco a mi tutor por haber sido paciente, y generoso con los conocimientos, las guías y el tiempo que fueron necesarios para encaminar el tema abordado en la presente tesis. Agradezco a mis padres y hermanos por creer siempre en mí y apoyar el desarrollo de cada una de mis etapas.

DEDICATORIA

Para ellos a quienes tanto
quiero, Mis padres Ing.
Ángel Costa Flores y Dra.
Rosa del Carmen García
Tandazo,

Y a mis hermanos Claudio y
Carolina del

Cisne Costa García.

RESUMEN

El presente trabajo de titulación analiza la sanción tributaria de la clausura por incumplimiento a deberes formales. Para lo cual fue necesario analizar paulatinamente desde las facultades de la administración, las concepciones respecto a la clausura, la normativa vigente para su aplicación e impugnación y las repercusiones de esta en el ámbito económico y de vulneración de derechos. Llegando a la conclusión que fomentando una cultura tributaria participativa e incluyente con los contribuyentes se aseguraría una mayor responsabilidad tributaria fomentando el cumplimiento a deberes formales mediante incentivos y mayor difusión de la importancia de la gestión tributaria y no con una sanción tan excesiva como esta.

Además, mientras el enfoque del Estado ha cambiado con la nueva Constitución, la normativa vigente que regula la clausura no. Finalmente es importante tomar en consideración que la situación financiera mundial ha generado inestabilidad laboral y desempleo. Por lo tanto la clausura a locales comerciales en Ecuador es excesiva como sanción al tener repercusiones económicas graves al contribuyente y al Estado. Sin dejar de lado que su imposición vulnera derechos garantizados en la nueva Constitución del Estado y en Tratados Internacionales.

Descriptores: Derecho Tributario, Derecho Penal Tributario, Clausuras

ABSTRACT

The following thesis for dissertation is based on an analysis in respect the sanction of closure, due to the non fulfillment of formal taxing duties. In order to accomplish this, it was necessary an overall analysis from the administrative faculties, ruling laws, conceptions about closure sanction to the economical effects from its appliance. Nevertheless, it was mainly important the analysis of circumstances that could violate constitutional rights. We conclude that encouraging a participating and inclusive tax culture between tax payers and IRS, it would be easier to accomplish responsible attitudes like the observance of formal duties. Another core strategy is the creation of tax incentives and the awareness of the importance of tax administration. Moreover while the Government policies has changed subject to the New Constitution, some ruling laws has not. Finally it was necessary to consider the worldwide financial reality which has generate job instability and increased unemployment rate. According to this, the closure sanction imposed to business is excessive. The economic effects are prejudicial not just to the tax payer but to IRS too. Lastly it is a sanction so excessive that violates Constitutional rights guaranteed on the new Constitution and on International Treaties.

Descriptors: Tax Law, Criminal Tax Law, Closures

ÍNDICE

CAPÍTULO I NATURALEZA JURÍDICA DE LA CLAUSURA	1
1.1 Introducción al tema	1
1.1.1 Poder Tributario y Reserva de Ley	8
1.1.2 Facultad Reglamentaria	9
1.1.3 Gestión Tributaria	10
1.1.4 Potestad Sancionatoria	11
1.2 Doctrina respecto a la medida sancionatoria de la clausura.....	17
1.3 Normativa Vigente que regula la Clausura en el Ecuador	27
1.3.1 Código Orgánico Tributario	27
1.3.2 Ley de Régimen Tributario Interno	31
1.3.3 Ley para la reforma de las Finanzas Públicas.....	34
1.3.4 Reglamento de la sanción de la clausura de locales.....	35
1.3.5 Ley Penal en Blanco	37
CAPÍTULO II MARCO LEGAL CONSTITUCIONAL.....	41
2.1 Derechos Constitucionales que se contraponen a la medida administrativa sancionatoria clausura.....	41
2.2 Análisis a la Sentencia N° 004 – 11 – SCN- CC	50
CAPÍTULO III MECANISMOS DE IMPUGNACIÓN PREVISTOS PARA LA CLAUSURA	69
3.1 Derecho a impugnar	69

3.2 Mecanismos previstos para la impugnación de la clausura mediante vía administrativa; recursos y reclamos.....	70
3.2.1 Reclamo	71
3.2.2 Revisión.....	73
3.3 Mecanismos previstos para la impugnación de la clausura mediante vía judicial	77
3.3.1 Acción Contenciosa Tributaria.....	77
3.3.2 Casación	81
3.4 Mecanismos previstos para la impugnación de la clausura Mediante vía Constitucional	84
3.4.1 Acción de Protección.....	84
3.5 Necesidad de un procedimiento abreviado	86

CAPITULO IV CONCLUSIONES

Y RECOMENDACIONES..... 90

4.1 Recomendaciones.....	90
4.2 Referencias.....	91

ANEXOS 93

REFERENCIAS..... 96

CAPÍTULO I

NATURALEZA JURÍDICA DE LA CLAUSURA

1.1 Introducción al tema

Acorde a la clasificación del autor austriaco Hans Kelsen, la Constitución es el instrumento de superior jerarquía dentro del marco legal de un país, entendiéndose, claro está, "Al orden jurídico como un sistema de normas, que permite que exista una unidad dentro de una pluralidad de normas jurídicas; así la Constitución como se ha dicho es el hilo conductor, de donde proviene todas las demás normas, dependiendo de la coherencia y relación jurídico técnica su validez, por tanto, vigencia, por tanto eficacia" (KELSEN, 2008, PÁG. 137). A decir del autor antes nombrado en su texto de teoría pura del derecho, introducción a la ciencia pura del derecho vale decir, que es indispensable citar a este autor, ya que aún cuando siendo el texto referido de 1935, su estructura no solo que mantiene vigencia, sino que, el Estado de Derecho desarrollado en Europa después de la revolución francesa puede considerarse como el punto de partida para la construcción de la Constitución del Estado contemporáneo, sin que pueda desligarse de esta realidad el Ecuador, que ha recogido influencia anglosajona como continental. En el caso de Ecuador la Constitución vigente es la ratificada en el año 2008. Dicha Constitución tiene una parte dogmática que determina la concepción del Estado, los derechos, garantías y principios que reconoce, así como una parte orgánica que determina la estructura funcional de este.

La actual Constitución es un resultado de las fuerzas motrices de la historia, producto de las confrontaciones naturales del poder, ya que, en palabras de la politóloga Yolanda Marín, en el prólogo de la obra ¿Qué es una Constitución? de Ferdinand Lasalle "No se puede concebir país alguno, ni época alguna, sin una Constitución real y efectiva y a que siempre han existido factores reales de poder cualesquiera que sean ellos" (Lasalle, 2007, Prólogo) destacando dicha profesional de Lasalle que en los tiempos modernos no son las Constituciones

reales y efectivas sino las Constituciones escritas, lo que evidentemente lo hace coincidente con la visión positivista de Kelsen. Aún que si bien compartieron el mismo Continente, el uno de Austria y el último de los nombrados de Alemania, Lasalle es anterior al nacimiento de Kelsen. En definitiva en lo que si coincido es que los problemas Constitucionales “no fueron antes ni son ahora primariamente problemas de derecho sino de poder” (Lasalle, 2007, Pag. 3). Lasalle acuña la siguiente definición “La Constitución es la ley fundamental proclamada en el país, en la que se echan los cimientos para la organización del derecho público de esa Nación” (Lasalle, 2007, Pag. 3).

La Constitución de la República es la declaración de voluntad soberana en la que los ciudadanos de un país plasman y reconocen la vida política de su Estado. En este instrumento de máxima jerarquía se direcciona el ejercicio de facultades y potestades de los órganos que conforman el Gobierno, así como los deberes y responsabilidades de todos los integrantes de la Nación, generando en la práctica una ciudadanía activa, concebida esta como es un vínculo jurídico indispensable entre el ciudadano y el Estado, única forma de concebir actualmente las relaciones sociales.

En la parte orgánica se otorgan los lineamientos, facultades y obligaciones dentro del marco constitucional para el ejercicio de las diversas Funciones Estatales. Este reconocimiento soberano no es excluyente al ciudadano sino por el contrario establece un vínculo en el cual éste se compromete a facilitar y colaborar mediante el cumplimiento de sus deberes la eficacia de la administración Estatal, como ya se ha dicho.

Es así como resulta el Estado siendo el ente rector de la política económica, social y política de sus nacionales. Tiene la responsabilidad de asumir diversas tareas, las cuales son reguladas y dirigidas a través de las Funciones Estatales.

Garantía de un ejercicio transparente de las Funciones Estatales y de la democracia es que se supervigilen a través del sistema de pesos y contrapesos. Esto permitirá que el Gobierno Central ejecute la política nacional con sujeción de otros entes Estatales.

Pues bien, la política tributaria en Ecuador es importante para la vida económica del Estado, ya que mediante esta se logra financiar varios rubros de la planificación anual. “El interés general en la recaudación de los tributos representa un interés público. El interés general en la recaudación de los tributos representa un interés vital para la colectividad en la medida que hace posible el funcionamiento regular de los servicios públicos” (Amatucci, 2001, pág. 545) Mediante la política tributaria el Gobierno se apoya para la recaudación de ingresos tributarios o no tributarios, tasas y contribuciones especiales que conformarán parte de los recursos indispensables para viabilizar la ejecución tanto de obras como de funciones.

“La recaudación debe ser regular y constante porque debe garantizar un flujo periódico de ingresos que permita al ente público una disponibilidad de medios financieros para hacer frente al sostenimiento de los servicios públicos.” (Amatucci, 2001, pág. 547) .Acorde al Artículo 6 del Código Orgánico Tributario *“Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”* Por lo tanto el fin último es servir al individuo en la consecución de su finalidad social y el desempeño económico que tenga. Por lo cual es importante el uso que se dé a lo recaudado, y este sea en pos de mejoras sociales y con una transparente y buena gestión tributaria.

Además permite la regulación de la actividad productiva, comercial, aduanera y económica en general con el afán de lograr obtener recursos suficientes para

alcanzar las finalidades de las Funciones Estatales y transparentar dichas actividades.

La vida jurídica de la política tributaria se basa principalmente en la Constitución de la República y se refleja detalladamente en:

- Código Orgánico Tributario (COT)
- Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (LORTI)
- Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (RALORTI)

- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones
- Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado
- Leyes Especiales como:
 - Ley de Registro Único de Contribuyentes RUC
 - Ley de Control Tributario y Financiero
 - Ley de Derechos Consulares
 - Ley de Creación del Impuesto Especial a los Activos de las Empresas
 - Ley del Fondo para el Eco desarrollo Regional Amazónico
 - Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas
 - Ley de Exoneración de Impuestos a importaciones del Sector Público
 - Ley de Reforma a las Finanzas Públicas
- Reglamento de la Sanción de Clausura de Establecimientos
- Disposición General Séptima de la Ley N° 9924
- Decretos Ejecutivos
- Resoluciones de la Administración Tributaria

Para la reglamentación, práctica y ejecución de la política tributaria se ha determinado que esta se basará en los principios de generalidad, legalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Para el autor colombiano Marco Monroy Cabra “ *Los principios generales del derecho son la base de todo el ordenamiento objetivo, constituyen criterios interpretativos del entero ordenamiento y evitan las lagunas en dicho ordenamiento, ya que en ausencia de ley, costumbre, o analogía, se pueden aplicar para resolver un caso concreto*” (Monroy Cabra, Introducción al Derecho, 2003, pág. 232) Serán de aplicación transversal al contenido de la ley y serán empleados para la interpretación de esta. En materia tributaria estos son los principales:

- **Principio de Generalidad:** “*Esto significa que la ley cobija a todas las personas que se encuentren en las condiciones previstas por ella, sin excepciones de ninguna clase. La ley no se agota porque se cumpla una o varias veces por diversas personas. Así mismo, no puede deducirse que la ley se extinga porque en casos concretos se infrinja, ya que puede ser violada debido a que el hombre es libre*” (Monroy Cabra, Introducción al Derecho, 2003, pág. 170)

La generalidad hace referencia al conglomerado de gente sin distinción alguna, a lo que cabe acotar que solo en determinadas situaciones por finalidades sociales se puede restringir la generalidad mediante la excepción, por ejemplo: el trato especial a discapacitados y gente de la tercera edad. Sin embargo para el acceso a la justicia y la garantía de debido proceso ninguna. Se entiende que esta aplica a todos por igual

- **Principio de Legalidad:** “*Se exhibe como una de las características propias del Estado de derecho; importa la subordinación del obrar de la Administración a la ley; y resume, en el constitucionalismo contemporáneo*” (Monroy Cabra, Introducción al Derecho, 2003, pág. 93). Guarda relación con el aforismo “ *nullum tributum sine lege*”, que se refiere que no existirá tributo sin ley, lo cual es aplicable a todas las relaciones jurídicas tributarias, que exigen la preexistencia de la ley que regule conductas, acciones, sanciones y efectos.

- **Principio de Igualdad:** *“La igualdad es un principio meta-jurídico al que toda norma tributaria debe ambicionar, pero que no necesariamente podemos identificarlo en una disposición legal concreta. En otras palabras, el principio de igualdad tiende a uniformar el sistema tributario global, mas no cada norma individualmente considerada.”* (Almeida Guzman, 2001, pág. 38)

Mediante este principio se garantiza al individuo un trato sin discriminación y además la posibilidad de exigir que se cumpla norma, a contradecir en igualdad de condiciones, y que se refleje con resultados producto de la gestión diaria.

“En aplicación del principio de igualdad, es necesario que la legislación positiva contemple cargas tributarias similares para todos los contribuyentes cuyas riquezas sean semejantes. Lo dicho no significa, en modo alguno, que la igualdad buscada tenga indispensablemente que ser numérica sino que, como dice Giuliani Fonrouge, se asegure el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones” (Almeida Guzman, 2001, pág. 37)

Acotamos pues que la igualdad además representa un axioma que exige concordancia con la capacidad contributiva del contribuyente a fin de que quienes mayores ingresos tengan, paguen más y quienes tengan una renta o menores facilidades de adquisición paguen sumas acorde a sus ingresos.

- **Principio de Progresividad:**

“Este principio refleja más un concepto político que técnico. Se dice que la progresividad, como principio, tiene por objeto hacer justo el sistema, de tal manera que el legislador atienda la capacidad contributiva de las personas, y los gravámenes no sean simplemente proporcionales, sino que, quien tenga mayor capacidad contributiva, asuma obligaciones

mayores, y su cuantía sea más que proporcional a esa mayor capacidad". (Lewin Figueroa, 2002, pág. 106)

Por lo tanto la progresividad permite al Estado que sus exigencias económicas sean satisfechas acorde a la capacidad contributiva del individuo, la cual será eje central para la determinación tributaria.

- **Principio de Irretroactividad:** *"Es reconocido principio, que obliga al intérprete y a quienes deben aplicar las normas – más no al legislador -, que éstas tienen vigencia a partir de su sanción y hacia el futuro, según el criterio de la normalidad de los casos."* (García Belsunce, 2003, pág. 628) Por lo tanto la ley sólo rige para lo venidero sin tener efecto para circunstancias ocurridas antes de su promulgación a menos que tenga algún efecto benigno para el contribuyente.

Nadie duda de que los medios de que el Estado se vale para cumplir sus fines son esencialmente medios económicos, dado que con ellos puede obtener los servicios personales y los bienes instrumentales y de consumo necesarios para su subsistencia y para el desenvolvimiento de las misiones que debe cumplir en la vida, pero ello no conduce fatalmente a la conclusión de que la actividad que el Estado despliega para la obtención e inversión de tales medios económicos sea también en su esencia de carácter económico. (García Belsunce, 2003, pág. 7)

Entendemos pues que el Estado busca los fondos suficientes para concretar sus fines y para la satisfacción de las necesidades públicas en pos del bien común. Es así como nace la facultad de imponer tributos de forma prevista en la misma Constitución a través de las finanzas públicas y potestad tributaria.

Visto que la política tributaria es uno de los ejes centrales de la economía estatal ésta está constreñida por: el poder tributario y la reserva de ley, la facultad reglamentaria, gestión tributaria y la facultad sancionadora.

1.1.1 Poder Tributario y Reserva de Ley:

Ésta es la potestad de establecer, modificar y crear contribuciones mediante la normativa legal pertinente para el correcto ejercicio de la política tributaria, la cual nace de la voluntad soberana plasmada en la Constitución. Por lo tanto el poder tributario se resume en la potestad de emanar la política tributaria en la ley. La reserva de ley es la obligación de que sea precisamente a través de la ley que se realice cualquier modificación.

El poder tributario principalmente es ejercido por la Función Ejecutiva como se determina en el Artículo 261 de la Constitución que señala al Estado Central como el que ejercerá competencia exclusiva sobre la política tributaria, Artículo que es concordante con el Artículo 301 de l mismo cuerpo constitucional que señala categóricamente que de la interacción de funciones del Ejecutivo (poder tributario) y la Asamblea Nacional (re reserva de ley) se podrá establecer, modificar, exonerar o eximir impuestos, requiriendo obligatoriamente que la propuesta salga del Ejecutivo y la necesidad de que este sea aprobado por la Asamblea 3. Orientar los excedentes de liquidez hacia la inversión requerida para el desarrollo del país. Nacional; así mismo esto tiene relación con lo prescrito en el Art. 132 numeral 3 de la Constitución de la República que categóricamente indica: "...Las políticas monetaria, crediticia, cambiaria y financiera tendrán como objetivos: 3. Orientar los excedentes de liquidez hacia la inversión requerida para el desarrollo del país."

Esto da como resultado que sea el Ejecutivo el principal actor en la política tributaria mediante la facultad de presentar proyectos de ley que determinen el marco de acción de dicha política, otorgándole como seguridad jurídica el aval de la Asamblea Nacional. La exigencia de que la Ley deba ser expedida y aprobada a través de la Asamblea está contenida en el Artículo 120 de la Constitución que señala entre los deberes de la Asamblea Nacional el "*crear, modificar o suprimir tributos mediante ley*" y la especificación del Artículo 3 del Código Orgánico Tributario que exige que el ordenamiento jurídico tributario se

ceñirá únicamente a la expedición de leyes aprobadas por parte de la Asamblea Nacional.

Además el Presidente de la República goza de poder tributario para fijar o modificar tarifas arancelarias de aduana.

“El ejercicio de la Potestad Tributaria que tiene reservado el Estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares.”
(Delgadillo Gutierrez, 1995, pág. 54)

Es así como la política tributaria debe ser consonante al espíritu contenido en la Constitución, que se va a reflejar en el contenido de la ley y en las directrices que rijan la administración tributaria, que en el caso de Ecuador debe guardar relación con la garantía de derechos y el debido proceso.

1.1.2 Facultad Reglamentaria:

Esta es la facultad de viabilizar el contenido de la ley emanada con poder tributario, para determinar específicamente como se cumplirán las disposiciones contenidas en la ley. El Artículo 7 del Código Orgánico Tributario dice que esta facultad corresponde únicamente al Presidente de la República mediante la expedición de reglamentos para la aplicación de la ley tributaria.

Por otra parte en lo concerniente a la autoridad encargada de ejecutar la política tributaria que corresponde al Servicio de Rentas Internas, su Director General podrá ejercer la facultad reglamentaria únicamente en el ámbito de aplicación que le corresponda, de igual forma podrá el Gerente General de la Aduana del Ecuador SENA. Esta facultad la ejercerán a través de circulares y

disposiciones generales buscando facilitar una correcta administración y mejorando sus respectivos sistemas.

La facultad reglamentaria tiene como limitación tributos, obligaciones y exenciones que se no se hayan abordado en la ley por lo tanto no se puede modificar o alterar el sentido original de la ley, por lo tanto no se podrá crear ley. El incumplimiento de esta limitación acarrea responsabilidad por abuso de autoridad quien fuera responsable de dictar la orden ilegal.

Adicionalmente en el Artículo 8 del Código Orgánico Tributario se otorga facultad reglamentaria tanto a municipalidades y consejos provinciales en los casos que la ley especifique.

1.1.3 Gestión Tributaria:

La Gestión Tributaria es la concatenación de todos los deberes y obligaciones tributarias por parte de la administración para materializar el contenido de la norma expresa, es así como ésta únicamente corresponde al organismo que la ley señale como competente. En el caso de Ecuador este es el Servicio de Rentas Internas, el cual tiene la tarea de realizar los procesos de determinación a los contribuyentes, de recaudar tributos, de absolver consultas en materia tributaria y resolver reclamos. La gestión tributaria está definida en el Artículo 9 del Código Tributario, y ahonda en el Artículo 72 en el cual se divide a la gestión tributaria en dos distintas que serían la de determinación y recaudación y la de resolución de reclamaciones, aunque no se considere aquí la absolución tributaria se entiende comprendida ésta. El Artículo 73 establece los principios que rigen estas actividades que son la simplificación, la celeridad y la eficacia.

La simplificación se entiende como la necesidad de un empleo claro y preciso tanto del lenguaje para que toda disposición y procedimiento a emplear la administración sea de fácil entendimiento por parte de la generalidad de

contribuyentes. Al ser las relaciones tributarias de imperante importancia tanto en la esfera económica del Estado como de los contribuyentes, los cuales involucra a casi la totalidad de individuos en el país ya sea de forma directa o indirecta, es necesario que todas las acciones a realizarse lleven consigo procedimientos simplificados. Es importante que no sea necesario más gasto en proporción a lo que se recauda, para lo cual la gestión debe ser con eficacia y celeridad. Estos principios marcan la importancia de la gestión tributaria, pues mediante una óptima administración los contribuyentes son retribuidos con obras que satisfagan las necesidades sociales.

1.1.4 Potestad Sancionatoria

La potestad Sancionatoria se deriva de las antedichas prerrogativas constitucionales y legales, preestablecidas, y con la necesidad intrínseca de ser ejercida por el órgano competente para regentar la gestión tributaria como parte de está, sin menoscabo de la posibilidad contenida, nuevamente en la Constitución y en la ley de que sea ejercida por Municipios y Consejos Provinciales en situaciones determinadas.

La Potestad Sancionatoria nace de la relación jurídica tributaria existente entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyentes). Dicha relación jurídica tributaria nace de la ley, al contener una situación concreta y señalar las consecuencias derivadas de esa situación prevista. En la ley se contiene la relación jurídica entre los sujetos a través del hecho generador y de la obligación tributaria. En nuestro ordenamiento jurídico se prevé el hecho generador como una situación concreta prevista que al ocurrir genera este vínculo jurídico entre los sujetos a través de una obligación, que se conoce como la obligación tributaria.

El autor Delgadillo Gutiérrez señala que: “ *La relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación y*

transmisión ó extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria” (Delgadillo Gutierrez, 1995, pág. 97) Por lo tanto primero nace el hecho generador, que es una situación prevista en la ley que al cumplirse genera una obligación. Esta obligación es la consecuencia del acontecimiento y el nexo para exigirlo a determinado sujeto determinado también en la ley. .

“Algunos autores alemanes han sostenido que en materia tributaria la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, por lo cual la han designado con el nombre de Gewaltverhältnis, que quiere decir relación de fuerza o relación de poder”. (Jarach, pág. 370)

Esta relación no es considerada por las tendencias actuales. Si bien hoy en día se permite y faculta a la autoridad tanto a ejercer la determinación, la recaudación y sancionar. No obstante, el contribuyente puede exigir derechos en caso de errores de determinación, pago en exceso, absolucón de consultas, etc. Por medio de la relación jurídica tributaria los sujetos tienen derechos y obligaciones que cumplir o exigir.

Es indispensable que tanto el hecho generador como la obligación tributaria tengan la característica ex lege, que quiere decir estar contenido en la ley, ya que sin esta condición no tendría exigibilidad jurídica. Sin embargo para ser exigible la obligación tributaria y sancionada necesita adicionalmente el paso del tiempo.

Si bien el Código Orgánico Tributario señala como nacimiento de la obligación tributaria la realización del presupuesto para cumplir el tributo (Artículo 18) pese a ser este un criterio restrictivo solo al nacimiento del tributo, ya que en la realidad la obligación nace de más presupuestos, no únicamente por el nacimiento del tributo.

“Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos; en primer término los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término la de limitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de la obligación tributaria.” (Jarach, pág. 376)

Por lo tanto al generarse el presupuesto fáctico contemplado en la ley y recaer este a un sujeto determinado nace la obligación tributaria que será exigible por parte de la autoridad tributaria competente.

El Artículo 19 señala que la obligación será exigible al tiempo que la ley lo señale o subsidiariamente al momento de vencido el plazo otorgado al contribuyente para efectuar la liquidación y determinación correspondiente. De ser el caso que corresponda a la autoridad la determinación, será exigible únicamente al día siguiente de ser notificado el individuo.

Señalado esto podemos acotar que al existir una obligación tributaria exigible por parte del sujeto activo, nace la potestad de sancionar su omisión. Para ejercer la potestad sancionadora la autoridad competente se sujetará a las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario y alternativamente a los principios del derecho penal común, en el caso de delitos.

“Las relaciones del derecho financiero con el derecho penal tuvieron en las últimas décadas gran desarrollo por la aparición en los ordenamientos europeos y latinoamericanos, de regímenes penales tributarios con la finalidad de garantizar – por medio del fenómeno sancionador – la efectiva vigencia de ciertos sectores del propio derecho financiero.” (García Belsunce, 2003, pág. 42)

Es así como de la evolución del derecho penal tributario, tenemos que la potestad sancionadora esté contemplada en el Libro Cuarto “Del Ilícito Tributario”. En el cuál se contemplan situaciones específicas que originarán la potestad de sancionar, derivada de la obligación tributaria, de la relación jurídica tributaria entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, o de la transgresión de la ley.

“La sanción es la consecuencia jurídica impuesta por el legislador, para los casos de incumplimiento de un deber jurídico. En el derecho penal existe el principio nulla poena sine lege” (Monroy Cabra, Introducción al Derecho, 2003, pág. 271) Esto permite indudablemente que cualquier sanción que la administración o el juez desee imponer deberá necesariamente estar contemplada previamente en la ley. Presupuesto que otorga seguridad jurídica a los sujetos dada la regulación previa en la ley.

Es determinante que los sujetos pasivos colaboren con la Administración para una correcta y diligente gestión, es así como la Administración podrá tutelar los intereses públicos encomendados para el efecto y tendrá la posibilidad de sancionar y requerir el cumplimiento de las ciertas obligaciones con observancia de las libertades y derechos reconocidos al sujeto pasivo.

Acorde al Artículo 314 del COT se señala que 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.”* Lo cual refleja una similitud con el Código

Penal al preestablecer la necesidad de que exista una sanción previa contenida en la ley, por lo tanto no se podrá sancionar aquellas conductas u omisiones que ésta no prevea con anterioridad.

El legislador ha previsto una proporción para las sanciones basada en la diferenciación de las conductas y su repercusión según su gravedad determinando en el Artículo 315 que las infracciones se dividirán en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. En el caso de los delitos estos deben estar especificados en la ley.

Como sucede en el Código Penal, en materia tributaria los delitos son de mayor gravedad y se les atribuye dolo restringiendo el derecho del procesado para presentar pruebas que demuestren la ausencia de dolo, de conciencia y voluntad para transgredir la ley, desconociendo la diferencia que podría existir por ejemplo con la culpa, que en palabras de ALESSANDRI y SOMARRIBA, recogido en el fallo de la Corte Suprema de Justicia, dentro del proceso número 254/06 de fecha 29 de junio de 2006, publicada en el Registro Oficial N.º 426 de fecha 22 de diciembre de 2006, es: *“ La falta de diligencia o cuidado que debe tenerse en el cumplimiento de una obligación. No basta que una obligación haya dejado de cumplirse para que el deudor sea culpable, sino que es necesario por ejemplo, que no cumpla la obligación en el plazo convenido o la cumpla imperfecta o irregularmente; que el incumplimiento sea culpable, esto es que provenga del hecho del deudor, de su falta de diligencia o cuidado, porque por regla general no hay culpa cuando la falta de cumplimiento proviene del caso fortuito; que el incumplimiento tardío, incompleto o irregular cause daño al acreedor; que el deudor este constituido en mora, claro está esto en el escenario de la responsabilidad civil extracontractual.”* Es decir, como se ha dicho la norma punitiva tributaria no permite la posibilidad de desvanecer el dolo, sino que comprobada que sea la acción u omisión de evasión tributaria, se estaría frente al ilícito como tal, como una característica ontológica de su consumación, siendo esa culpa grave, negligencia grave o culpa lata, equivalente al dolo, es decir sin distinguir la diferencia que en la doctrina civil

existe entre el dolo y la culpa, sino que se presumiría la mala fe, la determinación de perjudicar o causar daño al Estado, sin que sea necesario comprobar la imprudencia, negligencia, impericia, o imprecisión, inclusive el ánimo positivo de causar daño, porque evidentemente la acción u omisión de defraudación tributaria estaría beneficiando al infractor en desmedro directo de la administración tributaria, consecuentemente del bien común por lo que esa recaudación significa para el sistema económico de un país.

Finalmente las faltas reglamentarias son aquellas que no están dentro de un tipo penal ni como una contravención y son más generales. Son todas aquellas acciones u omisiones del individuo que violan reglamentos o normas secundarias y que como en el resto de esferas del Derecho administrativo u desconocimiento no exime de culpa.

Por lo tanto la facultad sancionadora en virtud de la ley establece cómo y cuales serán medidas de sanción aplicables a determinadas conductas, siempre que estas generen un perjuicio a la sociedad con la finalidad de reprimir y prevenir futuras infracciones.

La clausura en nuestro país nace jurídicamente en su concepción como sanción en el Código Orgánico Tributario Artículo 323 que establece en el literal b) la clausura de establecimientos o negocios en el caso de infracciones. Y establece que esta pena se impondrá sin perjuicio del cobro del tributo por la cual se originó, ni de los intereses de mora que se generaron.

Es así como nace la sanción de la clausura, al existir previamente la determinación de cierta obligación tributaria que genera en una relación jurídica tributaria que en determinado plazo será exigible y de no ser acatada y satisfecha será sancionada como determina la ley, siendo en determinados casos la sanción de la clausura. Esto con la finalidad de controlar comportamientos mediante los cuales el sujeto pasivo trata de evitar que nazca la obligación tributaria mediante la elusión de la norma tributaria. Sin embargo

es necesario analizar si es o no pertinente en nuestro ordenamiento jurídico y realidad económica.

1.2. Doctrina respecto a la medida sancionatoria de la clausura

“Las características propias de la norma jurídica (coactividad, imperatividad a todo trance, entre otras) exigen que se prevea la reacción del ordenamiento jurídico-tributario ante sus posibles violaciones, al igual que en cualquier otra parcela del orbe jurídico. Mediante tal reacción se persigue el restablecimiento del orden jurídico conculcado, por un lado, y por otro, la adopción de medidas represivas y ejemplificadoras que favorezcan que no se vuelva a producir el comportamiento lesivo para los intereses que protege la norma tributaria” (Cazorla Prieto, 2001, pág. 529)

En principio la norma contiene los preceptos desde su formulación para poder ejercer coactividad a través de sanciones y penas a quienes mediante acciones y omisiones se contrapongan a sus preceptos, de tal forma que garantice un orden social bajo su vigencia.

“Son cinco, pues, los elementos que caracterizan a la sanción tributaria: su presupuesto, el contenido, la finalidad, el órgano competente para su imposición y el procedimiento que debe seguirse para hacer efectiva la potestad punitiva” (Aneiros Pereira, 2005, pág. 23) Es así como la sanción debe estar contenida claramente en la norma legal, esto le da la característica de penal a diferencia de las infracciones civiles que dan apertura a su sanción y a su delimitación.

Luis María Cazorla además señala 5 elementos de la infracción tributaria:

- **Acción:** Entendido como la acción u omisión en sí.
- **Tipicidad:** La necesidad de que las acciones y omisiones estén constituidas con precisión y claridad en la norma jurídica.

- **Punibilidad:** La existencia de una pena aplicable a la vulneración de bienes tutelados jurídicamente.
- **Legalidad:** La exigencia de que la sanción y el tipo sean contemplados en la ley.
- **Culpabilidad:** Es requisito la culpabilidad aún como negligencia leve.

La sanción de la clausura entra en el ámbito penal tributario a partir de una tendencia penalista que *“surgió en Alemania a fines del siglo XIX, frente al debilitamiento de la moral fiscal y como reacción ante la teoría que consideraba los fraudes de índole fiscal como infracciones de una categoría especial, sujetas al mismo régimen de contravenciones de policía.”* (García Vizcaíno, 2000, pág. 314) Es así como con el desarrollo de la doctrina y del derecho se origina esta sanción, como sustitución a la privación de libertad personal. La finalidad es no dejar en la impunidad las afectaciones al fisco regulándola mediante una coerción.

La finalidad de las sanciones tributarias es de carácter preventivo- represivo, lo que quiere decir que además de castigar al que cometió la infracción intenta intimidar a futuros infractores.

“La sanción no persigue sólo reprimir la infracción cometida sino también prevenir la comisión de futuras infracciones tanto por el mismo sujeto como por el resto de la colectividad. Así las cosas, nada tiene que ver la sanción tributaria con aquellas otras medidas, tanto pecuniarias como no pecuniarias, que tratan de restablecer el orden perturbado.” (Aneiros Pereira, 2005, pág. 23)

Por medio de la sanción se intimida a los contribuyentes para que acaten sus deberes. Por otra parte, entre los derechos del contribuyente está la exigencia de que la competencia de la autoridad esté señalada en la norma legal y que el procedimiento de aplicación sea claro y conciso como garantía de seguridad jurídica.

Para quienes defienden la finalidad retributiva de las sanciones, buscan mediante el castigo devolver el mal causado a quien se le atribuye. Esta tendencia se relaciona con la Ley del Tali3n en la que se pretendía castigar las conductas con el mismo da1o que el agente causaba, es decir devolvi3ndole el da1o causado en igual proporci3n.

“Las penas, en general, cumplen con una finalidad retributiva, en el sentido kantiano de que el Estado retribuye con un mal (castigo) a quien se ha rebelado libremente contra su ley, de modo que no se castiga al inculpable.” (García Vizcaíno, 2000, pág. 346).

Hoy en día se puede decir que en Ecuador las sanciones tributarias tienen como finalidad fortalecer la cultura tributaria a través de una posici3n preventivo represiva, y para alcanzar esta finalidad es necesario analizar si la sanción de la clausura es proporcional al perjuicio causado y al bien jurídic o protegido.

“El bien tutelado tiene una doble funci3n: como método de interpretaci3n de la ley y, como elemento que determina cuando una conducta lo lesiona o lo ha puesto en peligro de manera suficiente como para merecer reproche y, por ende, ser sancionada.” (Álvarez Echangüe, 2004, pág. 33)

La conducta que se sancionará debe ser comprobada objetivamente respecto de si existió realmente una vulneraci3n del bien tutelado y que ésta se enmarque dentro de la ley para propender al cumplimiento de los deberes de colaboraci3n del contribuyente sin resultar lesiva y contraproducente dentro del sistema econ3mico impositivo.

“El bien jurídic o tutelado por esta norma legal es, indudablemente, ese conjunto de facultades de fiscalizaci3n y verificaci3n que posee la Administraci3n Fiscal y que se plasma en la exigencia de cumplimiento

de un determinado número de deberes formales por parte de los contribuyentes y demás responsables.” (Alurralde, 2009, pág. 240)

En este sentido no se habla de precautelar la Renta Fiscal sino la actividad fiscalizadora y su poder de exigir el cumplimiento de las disposiciones legales. Es importante tomar en cuenta que si bien existe la tendencia de proteger el conjunto de facultades de la Administración también se debe proteger los derechos del contribuyente a través del correcto ejercicio de facultades, principalmente la de gasto público.

“En Argentina La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ido más allá en la apreciación del bien jurídico protegido extendiéndolo, además del ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, al correcto funcionamiento del sistema económico y la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes.” (Alurralde, 2009, pág. 240)

La importancia de proteger a la Administración y al conjunto de facultades que posee impulsará a erradicar la evasión y a lograr que exista equidad tributaria, pues todos los contribuyentes estarán constreñidos a cumplir sus deberes con el Fisco, sin distinción. De esta forma el sistema impositivo y el orden económico social se precautelarán. Es importante pues reflexionar como proteger este bien jurídico, sin que su protección vaya en detrimento de los derechos del contribuyente. Que las sanciones impuestas para crear una cultura tributaria no sean tan excesivas, que a más de no lograr su cometido, se reviertan ocasionando grandes perjuicios al contribuyente.

Cuando nos referimos a sanciones por infracciones de tipo material, nos referimos a aquellas que protegen al Estado en lo que respecta a la recaudación. El Estado tutela su Presupuesto ya que es de orden público para la consecución de sus finalidades, por lo cual este tipo de infracciones se generan cuando no se pagan los tributos.

Por otro lado tenemos las sanciones de tipo formal, como es el caso de la clausura. Esta es una sanción administrativa de tipo formal, ya que es impuesta a contravenciones. Esto quiere decir que es por incumplimiento de deberes formales. Entre las infracciones formales están el no presentar declaraciones, no cumplir con los requisitos para el Registro Único de Contribuyentes ó incumplir los requerimientos de información por parte de la autoridad tributaria. Estos son incumplimientos de deberes que el contribuyente tiene para facilitar la gestión tributaria en la órbita de la verificación y fiscalización.

Es importante para generar una real cultura tributaria que el contribuyente entienda la función de la administración y confíe principalmente en su gestión tanto de recaudación como gasto. La única forma de motivar al contribuyente a acatar sus deberes formales, materiales y en general a colaborar con la gestión administrativa es a través de la comunicación en base a la transparencia en la gestión y la confianza. La Comunicación entendiéndose como la información que éste tiene derecho a recibir, información de cómo se destinan los impuestos recaudados, los beneficios de cumplir con las disposiciones de la autoridad administrativa como la pronta respuesta a quejas y consultas.

“Ello no impide empero, puntualizar que existen fundadas dudas acerca que, si a nivel de capitación población se ha tomado conciencia a lo que apunta la sanción de clausura, o si por el contrario dicha población entiende que el accionar del Estado Nacional en el campo económico actual le ha quitado legitimidad al mismo para penalizar conductas que resultan tan disvaliosas como las que ejecuta dicho Estado en muchos supuestos de la vida económica que ejercen los ciudadanos.” (Lascano, Diaz, & Sieiro, 2002, pág. 532)

A mi parecer se debe fortalecer la cultura tributaria, por lo cual es importante impulsarla. Mediante la teoría de la prevención especial, en la que si bien se castiga para no dejar los ilícitos en la impunidad y se intimida, la finalidad real

es educar. *“También a las penas puede atribuírseles la finalidad de prevención especial que explicaba Von Liszt, por la cual, según la índole y la categoría a que en consecuencia pertenezca el delincuente, se lo debe intimidar, resocializar o neutralizar, a fin de proteger los bienes jurídicos.”* (García Vizcaíno, 2000, pág. 346) Por lo tanto la sanción de clausura si bien puede servir para intimidar, debe manejársela de tal forma que su imposición no represente una sanción exagerada. Es así que si el motivo de la sanción es subsanado esta debería ser levantada.

“Considero además que el cierre del comercio, al interrumpir una de las etapas de circulación económica, le ocasiona al apelante un perjuicio patrimonial que también alcanza a las arcas del Estado, que recauda una suma menor por los impuestos derivados de la actividad comercial, lo cual, afirmó agrava aún más la crítica situación económica del país.” (Alurralde, 2009, pág. 242)

La clausura de un local comercial durante 7 días representa la cuarta parte de los ingresos mensuales. En muchas ocasiones por no generalizar a la totalidad de contribuyentes es precisamente ese el período en el que se da la posibilidad de ganar lo suficiente para generar ingresos y pagar las deudas relativas al giro del negocio, a la inversión para su funcionamiento como la poca utilidad de la actividad.

“Empero en la sanción de clausura, cumplida esta y su posterior revocatoria por la justicia, causa en todos los casos gravamen irreparable atendiendo a que durante el periodo de clausura no solo se deben satisfacer las obligaciones previstas por la propia ley” (Lascano, Díaz, & Sieiro, 2002, pág. 535)

En consecuencia el perjuicio económico puede ser insalvable, particularmente en provincias con menos afluencia comercial que las principales como Pichincha y Guayas en las que el movimiento económico diario y de consumo

es masivo, permitiendo ligeramente una mayor oportunidad para la recuperación de los ingresos faltantes a causa de la clausura.

“la obligación de los particulares de cooperar con la Administración surge del principio que encomienda a esta la tutela de ciertos intereses públicos, otorgándole en consecuencia, poderes sobre aquellos para requerirles determinados comportamientos, siempre que no sean vulneradas las libertades que salvaguarda la Constitución” (García Vizcaíno, 2000, pág. 2)

Visto de ese modo es importante analizar la pertinencia de esta sanción y los efectos económicos perjudiciales de su imposición actual. Desde que rige la sanción de clausura en Ecuador hasta hoy en día la finalidad intimidatoria de la sanción ha dado los frutos que pudo dar fortaleciendo la cultura tributaria. Sin embargo hoy ya son inferiores el número de clausuras ejecutadas con un perjuicio económico alarmante dada la situación económica en el país, por lo cual su imposición ya no representa una verdadera necesidad en el Ecuador.

Adicionalmente el autor argentino Luis Giangreco reflexiona que

“resulta verdaderamente elogiable, en el sentido de atenuar los efectos del mandato legal, considerando por un lado lo desproporcionado de las sanciones en determinados supuestos, y al mismo tiempo la enorme cantidad de normas que rigen la cuestión no integradas en un solo cuerpo” (Giangreco, 2002, pág. 6)

Por lo tanto, es necesario analizar cómo la incongruencia entre el procedimiento de impugnación, la facultad sancionatoria y la determinación del ilícito tributario afecta a la correcta administración tributaria y menoscaba derechos de los contribuyentes (como el derecho a la defensa), siendo así urgente una reforma legal que permita definir el marco de aplicación de sanciones afines a la Constitución y a los intereses de la Autoridad competente en materia tributaria.

“La constante utilización que hace el Estado de medios “persuasivos” para el acatamiento poblacional a políticas tributarias muchas veces de difícil justificación legal, han llevado en los últimos tiempos al paroxismo de dictar sanciones de clausura por doquier sobre la sede productiva de los contribuyentes, sanciones que han adquirido por su falta de tacto administrativo en cuanto a su aplicación, muestras de verdaderos presupuestos de terrorismo administrativo como con precisión para casos análogos lo ha definido Fernando Pérez Royo.” (Lascano, Diaz, & Sieiro, 2002, pág. 532)

Existe una fuerte tendencia que recurre a la clausura por considerarla atentatoria a ejercer los derechos de ejercer actividades económicas libremente y que justifica la imposición de la clausura en casos excepcionales como el resguardo de la salud pública. En otras palabras solo en casos extremos en los que sea necesario evitar la circulación de productos dañinos a la población o evitar que se sigan explotando laboralmente a menores entre otros justificaría la imposición de la clausura a través de la orden de un órgano judicial.

“Mientras que en principio sería aceptable la posibilidad de que el control judicial del acto que dispone la clausura sea posterior a que la misma sea cumplida en los casos de clausuras preventivas donde existían razones de urgencia, en cambio, no es aceptable la misma conclusión en los casos de clausuras de índole sancionatoria. Ello así porque las clausuras afectan en forma manifiesta la garantía constitucional de trabajar y ejercer industria lícita. (Lascano, Diaz, & Sieiro, 2002, pág. 535)

En vista a la realidad económica actual y que el bien jurídico protegido realmente es la facultad sancionadora y no el perjuicio económico que se causa al Estado por la no facturación, considero que la sanción más proporcional es la de la multa pecuniaria en vez de la sanción de la clausura.

La multa interfiere en la voluntad y no en el patrimonio en sí como la clausura. Mediante esta sanción se cumple la finalidad preventivo-represiva en proporción al daño causado y a la capacidad contributiva del infractor.

“Multa pecuniaria. Puede ser fija o proporcional. Se aplicara como criterio general sobre la cuota tributaria y los posibles recargos integrantes de la deuda tributaria, sobre las cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos.” (Cazorla Prieto, Derecho Financiero y Tributario Parte General 2nda. Edición, 2001, pág. 540)

Dentro del ámbito de multas proporcionales encontramos lo citado por el autor español Jaime Aneiros respecto al sistema de los días multa. *“ El sistema de días multa pretende ofrecer mayores posibilidades de individualización, tanto respecto al hecho punible como a la situación económica del reo y fue introducido en 1995 por el Código Penal.”* (Aneiros Pereira, 2005, pág. 28) Este sistema permite adecuar la multa a la capacidad económica del contribuyente individualizando así la sanción. El porcentaje se calcula respecto al importe del daño causado y aumenta proporcionalmente según los días de impago. Es importante fijar un límite y la proporción de cálculo en base al registro de ingresos promedio del contribuyente.

“En el ámbito de las sanciones tributarias no rige ni ha regido nunca el sistema de los días multa, pese a que ello supondría una sustancial mejora del cumplimiento de los fines de la sanción.” (Aneiros Pereira, 2005, pág. 28) Este sistema sería un gran avance dentro de nuestra legislación. Hay que tomar en cuenta que la imposición de la sanción de clausura afecta en proporciones desiguales a los contribuyentes dependiendo de las fechas y las zonas en las que concurren siendo diferente el daño causado en una provincia pequeña en temporada alta es decir por ejemplo navidad que la clausura en Guayaquil que existe mayor afluencia de ventas durante el año.

Finalmente la Vigencia de la ley debe ser concordante con la realidad social y económica. Los preceptos vigentes para la clausura a locales comerciales, como analizaremos está basada principalmente en los literales a) y b) de la Disposición General Séptima de la Ley N°24, promulgada en el año 1999. Por lo tanto es urgente analizar su concurrencia para determinar si perdura realmente una necesidad en la realidad actual.

Para la vigencia de cualquier ley es importante que esta tenga una validez legitimada por la realidad social, que su formulación y vigencia estén justificadas por necesidades sociales urgentes y en curso. Caso contrario si desaparecen los elementos que propiciaron su formulación y dado que las circunstancias sociales evolucionan urge modificar la ley. Si la realidad social y económica no amerita, esta debería ser reformulada. De este modo, es cómo evoluciona la norma legal, en el tiempo y espacio.

A partir del año 2009, el mundo entero ha sufrido un desajuste económico, reflejo de lo cual millones de personas han perdido sus empleos. Muchas empresas y negocios unipersonales han tenido que cerrar o se han visto perjudicados en su actividad económica. Por lo tanto considero exagerado que una sanción obligue a un comerciante a cerrar sus puertas durante la cuarta parte del mes. El perjuicio económico en cadena que se ocasiona no solo perjudica al comerciante sino a sus dependientes, familiares y finalmente al Estado. Este perjuicio económico a su vez representa la fuente para acceder a muchos servicios indispensables para el buen vivir, como es el caso de la educación, medicina, alimentación, entre otros. Por lo tanto es un poco incoherente que exista una sanción tan drástica por una contravención.

Si bien el contribuyente tiene la posibilidad de repetir contra el Estado, la pérdida generada no justifica la imposición de la clausura, y menos de haber indemnización pues el Estado tendría que desembolsar una cantidad muy superior a la ocasionada.

Además es evidente que es una sanción exagerada para el escaso daño producido. Si bien el bien jurídico tutelado no es la Renta Fiscal, sino la facultad sancionatoria, se puede seguir ejerciendo pero con un tipo de multa pecuniaria como el caso del sistema de multas diario. “ *el fin de la multa es el mantenimiento del orden jurídico a través de la función preventiva y represiva que le corresponde a las sanciones*” (Aneiros Pereira, 2005, pág. 27) Por lo tanto es una excelente forma de interferir en la voluntad del contribuyente e intimidar al resto. Además no afecta a los principios de igualdad y proporcionalidad pues es precisamente proporcional al daño causado y según la capacidad contributiva del infractor.

1.3 Normativa vigente que regula la Clausura en el Ecuador

Respecto a la sanción de clausura está contemplada en los siguientes cuerpos legales:

- Código Orgánico Tributario
- Ley Orgánica al Régimen Tributario Interno
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas
- Reglamento de la sanción de clausura de locales

1.3.1 Código Orgánico Tributario:

Inicialmente el COT establece en el Artículo 13, que la ley tributaria se interpretará teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica y establece que “ *Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.*” Subsecuentemente establece a la clausura en el Capítulo IV “ *De las sanciones*” en el Artículo 323 literal b) “ *clausura del establecimiento o negocio*”. En este artículo se señala a esta como una de las penas previstas en caso de infracciones a la ley sin perjuicio de la aplicación independiente de otras como es el cobro de los correspondientes tributos y los intereses de mora.

El criterio para establecer las sanciones será en proporción al valor de los tributos, por el efecto y repercusión de las acciones u omisiones del individuo en materia tributaria. Se atenderá al caso específico según sea contravención, delito ó falta reglamentaria.

El Código Orgánico Tributario establece en el Artículo innumerado después del Artículo 329 lo siguiente: *“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 de la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado.”* Esta sanción es similar a la suspensión de actividades que es el equivalente de la clausura pero a profesionales. Es importante acotar que si se afectare derechos de terceros el presunto infractor es responsable por los mismos, como en el caso del trabajador, por lo cual todas sus obligaciones siguen vigentes.

Este Artículo referente a la clausura fue incorporado al Código Orgánico Tributario mediante el Artículo 21 del Decreto Legislativo N°000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007.

Aunque la normativa sub examine no lo establezca expresamente, también el ámbito espacial de aplicación de la sanción de clausura encuentra sus limitaciones ya que si, por ejemplo, existe una única puerta de acceso o ingreso para el local comercial y la vivienda particular del sumariado o de un tercero, la misma debe ser llevada a cabo en forma parcial o simbólica (limitándose al área comercial o profesional afectada a la actividad que motivó la sanción o, en su caso, sin colocación de la respectiva faja) (Alurralde, 2009, pág. 235)

Por lo tanto es importante que la ejecución de esta medida sancionatoria no afecte otros derechos reconocidos y de ejercicio pleno.

Pese a que en caso de contravenciones el Artículo 349 establece como pena pecuniaria una multa desde 30 dólares hasta 1500 (mil quinientos dólares americanos), se da cabida a otras posibles sanciones que se generen para el efecto. En el Artículo 96 del COT se establece lo siguiente:

“Son deberes formales de los contribuyentes o responsables:

- 1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:*
 - a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;*
 - b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;*
 - c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;*
 - d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,*
 - e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.*
- 2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.*
- 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.*
- 4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.”*

Por lo tanto el no tener RUC, o éste no actualizado, además de incumplir los otros deberes citados en las leyes tributarias constituyen casos de contravención por definición contenida en el Código. Y por lo tanto conforme al siguiente Artículo se establece pena pecuniaria para este tipo de infracciones.

Sin embargo esta medida privativa de libertad, es decir la sanción de la clausura, se está aplicando a estas, que son apenas contravenciones, convirtiendo esta sanción en excesiva pues el Artículo 329 dice que *“Sanciones pecuniarias se impondrán en proporción al valor de los tributos, que por la acción u omisión punible se trato de evadir.”* Por lo tanto como el daño causado por una actualización de RUC tardía, o una falta de declaración tardía no

genera un daño económico importante para el Estado y no debería sancionarse con semejante daño económico al contribuyente.

En el caso de contravenciones, la competencia para sancionar es administrativa, a través de resoluciones, por lo tanto corresponde a los funcionarios investidos de facultad para resolver reclamos y ordenar la realización o verificación de actos de determinación. La acción puede sujetarse a la sola autorización por parte de la Autoridad competente ó a partir de una denuncia.

El procedimiento para sancionar contravenciones de manera general requiere de la comprobación de los hechos así como ser notificados. Para asegurar el derecho a la defensa se prevé la existencia de un procedimiento sumario el cual otorga un término de cinco días para ejercer la defensa y practicar pruebas de descargo relativas a la infracción. Concluida esta etapa se procederá a la imposición de la sanción. El Artículo 364 establece que las sanciones pueden deducir los mismos recursos y acciones referentes a la determinación de la obligación tributaria contenidas en el Código Orgánico Tributario. En el caso de la clausura por delito flagrante no se lleva a efecto ninguna Audiencia, ni término para pruebas, pese a que en el reglamento se prevé una para los casos que en la ley no se fijado, lo cual sería aplicable para este caso.

Una vez impuesta la sanción de clausura si el infractor se contrapone a la fuerza a esta, se configura el delito de defraudación. El Código Orgánico Tributario conforme al Artículo 344 prevé dentro de este tipo penal las siguientes circunstancias:

“1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;

2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;

3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;”

Dado que la acción aumenta en gravedad por ser clasificado como delito el artículo siguiente establece como pena uno a tres años de prisión. Al configurarse el delito la acción penal es de instancia oficial, lo cual requiere que sea el fiscal quien la ejerza. Es obligación de la administración tributaria denunciar y ser parte del juicio para el juzgamiento del delito de defraudación.

1.3.2 Ley de Régimen Tributario Interno:

La Ley de Régimen Tributario Interno, prevé en el Artículo 64 que los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar comprobantes de venta, y de no hacerlo se constituirá un caso especial de defraudación. En concordancia en el Título V “Disposiciones Generales” del mismo cuerpo legal, se agregan casos al tipo defraudación Artículo 109 que señala: *“Además de los casos contemplados en el Código Tributario, para los efectos de esta Ley constituyen casos de defraudación la falta de emisión o entrega de facturas, notas o boletas de venta, la emisión incompleta o falsa de éstas y el no uso o uso parcial de los sellos o cualquier otro tipo de documento de control establecido por el reglamento de esta Ley.”*

De tal forma se configura como delito penal tributario. El cual debe atenerse a lo contenido en el COT para su sanción. La defraudación como analizamos está sancionada con pena privativa de libertad y corresponde al Fiscal iniciar la acción, siendo competente en la decisión el Juez de lo Contencioso Tributario.

Sin embargo en contraposición a lo establecido en el COT y a los principios de contradicción, legalidad procesal, y debido proceso, se han regulado dos formas de aplicar la sanción. La una es en circunstancia de flagrancia ó para contribuyentes del RISE que atenderá a la Disposición Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas y la otra es mediante un procedimiento

especial en circunstancias normales c ontenido en el Reglamento a la clausura de locales comerciales. *“Amén de considerar que en mi opinión las clausuras de domicilios y/o locales, ya sean aplicadas como sanción o medida preventiva, al igual que los allanamientos de domicilio, deben ser decretados únicamente por magistrados judiciales”* (Parbst, 2006-2)

Por otra parte, existe una limitación re specto al tiempo que dur ará la clausura por razón del ICE, la cual está cont enida en el Artículo 88 que dice: *“ Los sujetos pasivos del ICE que se encuentren en mora de declaración y pago del impuesto por más de tres meses serán sancionados con la clausura del establecimiento o establecimientos de su propiedad, previa notificación legal, conforme a lo establecido en el Código Tributario, requiriéndoles el pago de lo adeudado dentro de treinta días, bajo prevención de clausura, la que se mantendrá hasta que los valores adeudados sean pagados. Para su efectividad el Director General del Servicio de Rentas Internas dispondrá que las autoridades policiales ejecuten la clausura.”*

Situación que la ley prevé dado que el contribuyente está e n mora por no cumplir la obligación dentro del término que esta le concedió, que en este caso es después de un m áximo de 3 meses. El contribuyente debe ser legalmente notificado caso contrario no se configura el efecto jurídico de la resolución. La notificación debe guardar cons onancia con las exigencias de la ley, que requiere se realice por funcionario o empleado del órgano que la ley designe. La notificación se puede realizar por: persona, boleta, correo certificado, prensa, casilla judicial si se ha señalado una, en el establecimiento del deudor directamente, al representante legal ó algún empleado, entre otras.

La ley prevé que los valores correspond ientes al impuesto de consumos especiales deben ser depositados puntualmente en la cuenta designada por el Servicio de Rentas Internas. Cuenta de la cual este organismo es titular.

Para los contribuyentes del Régimen Impositivo Simplificado (RISE) se prevé sanciones específicas contenidas en el Artículo 97.14 de la siguiente forma:

“La inobservancia a los preceptos establecidos en éste título, dará lugar a la aplicación de las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario y en la Disposición General Séptima de la Ley No. 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 181 del 30 de abril de 1999 y demás sanciones aplicables.

Son causales adicionales de clausura de un establecimiento por un plazo de siete días, aplicables a los contribuyentes sujetos al Régimen Impositivo Simplificado, las siguientes:

1) No actualizar el RUC respecto de sus establecimientos y la actividad económica ejercida. La clausura se mantendrá luego de los siete días, hasta que el infractor haya cumplido con la obligación de actualizar su registro, sin perjuicio de la aplicación de la multa que corresponda.

2) Encontrarse retrasados en el pago de tres o más cuotas. La clausura se mantendrá luego de los siete días, hasta que el infractor haya cumplido con el pago de las cuotas correspondientes.

3) Registrarse en una categoría inferior a la que le corresponda, omitir su recategorización o su renuncia del Régimen. La clausura se mantendrá luego de los siete días, hasta que el infractor haya cumplido con su recategorización o renuncia de ser el caso.

4) No mantener los comprobantes que sustenten sus operaciones de ventas y compras aplicadas a la actividad, en las condiciones que establezca el Servicio de Rentas Internas.

La imposibilidad de ejecutarse la sanción de clausura no obsta la aplicación de la sanción pecuniaria que corresponda. Para la aplicación de la sanción de clausura, se seguirá el procedimiento establecido en el literal b de la

Disposición General Séptima de la Ley No. 99-24 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999.

En esta disposición se indica que la sanción específica para el incumplimiento de deberes formales para estos contribuyentes es la clausura, mediante un procedimiento especial de aplicación.

1.3.3 Ley Para la Reforma de las Finanzas Públicas:

Uno de los procedimientos de la aplicación de la clausura está contemplada en la “Ley para la reforma de las finanzas Públicas”. Esta ley también denominada Ley 24 fue publicada en el Registro Oficial Suplemento 181, el 30 de abril de 1999, y la última modificación que tuvo fue el 29 de diciembre de 2007.

En la disposición séptima de esta ley se señala que la clausura, será impuesta por el Director del SRI o mediante delegación. Esta sanción es un acto administrativo de carácter reglado e impugnabile que procederá a los casos del en el Artículo 97.14 de la LORTI y en los siguientes casos:

- “i) Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aún 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.”*

Además se determina que ésta sanción no puede ser sustituida con sanciones pecuniarias y da cabida independientemente a la acción penal que corresponda.

Para imponer la clausura es necesaria una resolución expedida por la autoridad competente, las cuales pueden ser impugnadas y resueltas por el Juez de lo Contencioso Tributario en un máximo de diez días. El Tribunal de lo Fiscal tiene la obligación de resolver la impugnación en base al contenido del expediente creado para el efecto y de cualquier otra prueba que presente el sujeto pasivo.

La ley establece en el literal b) el procedimiento que se aplicará para imponer la sanción de clausura. Al resolverse la clausura de un establecimiento comercial se colocan sellos característicos con la palabra "CLAUSURADO" que simbolizan la imposibilidad de abrir el negocio para su normal funcionamiento.

En el caso de falta de declaración ó de no proporcionar la información que la Administración Tributaria requiera se otorgará un plazo de diez días hábiles para pagar las obligaciones tributarias en mora y justificar su incumplimiento, caso contrario se impondrá la sanción. Ésta durará 7 días y para que sea efectiva es requisito que sea notificada con todas las formalidades como cualquier otro acto administrativo.

Para la comisión de contravenciones basadas en que el sujeto no entregue los comprobantes de venta legales ó debidamente aprobados en presencia de un fedatario, la aplicación de ésta será inmediata como en el caso de los delitos flagrantes. Para la imposición de esta sanción la administración tributaria podrá acudir a la fuerza pública. En todos los casos la clausura aplicada por primera vez durará 7 días, en casos en los cuales el sancionado reitera en la conducta será sancionado por 10 días.

1.3.4 Reglamento de la sanción de la clausura de locales

Este Reglamento fue publicado el seis de enero de 2009, mediante Decreto Ejecutivo #1494 publicado en el Registro Oficial #500. En este Reglamento se prevé el procedimiento de la clausura a aquellos casos no previstos específicamente en la Disposición Séptima de la Ley para la reforma de las

Finanzas Públicas. Será ejecutado por la autoridad competente de la Función Ejecutiva.

El Artículo 2 señala: *“La autoridad competente, previo a la aplicación de la sanción de clausura, mediante providencia, avocará conocimiento del hecho y, en el transcurso de las 24 horas siguientes de que haya llegado a conocimiento de ésta el hecho que pueda constituir infracción administrativa, dispondrá la notificación a la persona presuntamente responsable, para que comparezca a una audiencia pública que se llevará a cabo 48 horas después del proveimiento, advirtiéndosele que, en caso de no acudir, se procederá en rebeldía.*

En esta diligencia, el compareciente acudirá acompañado de su abogado defensor, y contestará a los cargos propuestos. En caso de no concurrir, se dejará constancia en acta de tal hecho.”

Durante esta audiencia es deber de la autoridad analizar los elementos de cargo y descargo, luego de lo cual se resolverá y notificará inmediatamente. La resolución se basará sobre la procedencia de la sanción de la clausura y cualquier otra sanción que corresponda a la par.

También se incluye en el Artículo 5 que para los casos en los que aplica la etapa de prueba, se realizará una audiencia hasta 24 horas después de esta etapa y previa a la resolución. La audiencia servirá para que el presunto infractor por sí mismo o a través de su abogado defensor alegue sobre las pruebas practicadas y argumente su posición respecto a la presunta infracción.

Para aquellos casos en los que no se determinara etapa de prueba, se procederá con una audiencia según este artículo. Además en la providencia que se dispone el trámite se señalará la fecha de la audiencia. En la providencia que disponga el inicio del trámite, se fijará la fecha en que deba realizarse la audiencia, dentro de las 72 horas siguientes al proveimiento.

Como garantía del debido proceso y del derecho de defensa, los presuntos infractores deberán asistir con sus respectivos abogados, caso contrario se le asignará un defensor público para que prosiga con la defensa.

1.3.5 Ley Penal en Blanco

Es importante que la ley sea precisa y clara para determinar las conductas punibles, la sanción respectiva y determinar la autoridad competente. De la determinación de la conducta específica se generará consecuencias al sujeto. El principio de legalidad asegura precisamente que no se vulnere a los ciudadanos a través de la mala elaboración y redacción de la ley que se genera en la ley penal en blanco.

“Son leyes penales en blanco aquellas normas en las que sólo se encuentra exactamente determinada la sanción, pero cuyo precepto es incompleto y variable en su contenido, el cual debe ser completado o llenado por otra disposición legal, por decretos o reglamentos a los que remite la misma ley y que son los que, en definitiva determinan el alcance de la conducta sancionada.” (Álvarez Echangüe, 2004, pág. 55)

Es por esto que es preciso analizar si efectivamente se está formulando clara y concisamente la infracción, pues si las circunstancias que la formulan y los procedimientos de impugnación previstos no son claros estamos también frente al elemento de la ley en blanco, que per se vulnera derechos.

“Es la complejidad del sistema tributario lo que torna admisible lo sostenido por el Tribunal Constitucional español en cuanto a la aplicación con matices, o en formas menos rígida, del principio de legalidad al transporarlo al derecho tributario sancionador, pero siempre teniendo en mira que la ley y la reglamentación que la integra sea precisa y que permita ser conocida por los contribuyentes, pues de no ser así está será inconstitucional.” (Álvarez Echangüe, 2004, pág. 56)

El ámbito tributario ha sido continuamente desarrollado en diversas normativas se ha hecho necesario regular la conducta en diferentes leyes. Sin embargo el hecho de que los preceptos sean hasta cierto punto contradictorios mediante leyes penales en blanco irrumpe el principio de legalidad, que implica su tipicidad, en consecuencia lo torna inconstitucional.

“Es evidente que la cambiante, sobreabundante y en muchos casos poco clara reglamentación que impone nuevos requisitos o modifica los existentes, genera incertidumbre y falta de certeza a los sujetos pasivos, quienes en muchos casos no conocen en forma clara y precisa cuales son las exigencias de la normativa inferior, lo cual implica que no puedan conocer adecuadamente las conductas punibles, vulnerando ello principios rectores del ordenamiento sancionador...”. (Álvarez Echangué, 2004, pág. 62)

Aunque de cierta forma se justifica el uso de esta figura cuando se remite a leyes formales y no a reglamentos. En el caso de Ecuador, las contradicciones entre el COT, la LORTI, la disposición séptima y el Reglamento a la aplicación de la clausura terminan siendo engorroso y poco claro. De forma tal que resulta abusivo y hasta cierto punto injustificable incluso desde la óptica de protección a la economía nacional pues las circunstancias actuales para la aplicación de esta sanción resultan en un daño económico excesivo al contribuyente y al Estado, rompiendo el principio básico constitucional de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, más todavía cuando un ciudadano/a no puede ser sancionado dos veces por la misma acción u omisión, lo que en la especie está ocurriendo, porque dentro de las prerrogativas de la administración tributaria esta la clausura del establecimiento mas el cobro de la multa correspondiente.

“Por lo tanto, solo quedaría la posibilidad de justificar las leyes penales en blanco en el ámbito tributario cuando ellas sean legisladas en épocas de real urgencia, pero es evidente que la legislación delegante en materia de sanciones tributarias no es llevada a cabo durante

situaciones de emergencia, sino que nace en otros tiempos como respuesta o mecanismo de adaptación al dinamismo de la materia tributaria.

Planteada esta duda, que acaba de transformarse en una posición, aunque se presente como muy arriesgada de asumir por las consecuencias que traería aparejadas, entiendo que no hay sustento constitucional que sirva de fundamento para justificar la existencia de leyes penales en blanco en materia de sanciones tributarias.” (Álvarez Echangüe, 2004, pág. 60)

Por lo tanto, las disposiciones legales dispersas sobre la clausura, deben guardar *sindéresis* y coherencia con el marco constitucional actual, integrando en un solo cuerpo normativo, la tipicidad y la sanción en esta materia, a fin de garantizar la seguridad jurídica, que no es otra cosa que las líneas maestras, preestablecidas, que marcan las relaciones jurídicas, en tanto ejercicio de derechos, y cumplimiento y obligaciones de los ciudadanos para con el Estado y de este para con los ciudadanos/as .

Los problemas de las leyes penales en blanco, a decir de Alberto Donna, entre otros, pueden ser, por una parte que la norma a la que se remita no sea normalmente una ley formal, sino un decreto , un reglamento, etc., con lo cual se estaría frente a una excepción del mandato constitucional que hemos referido anteriormente y del cual proviene la reserva de ley, ya que la definición del tipo penal y de la conducta punible según el principio de legalidad es propio y exclusivo del poder legislativo como ya hemos referido en líneas anteriores en este trabajo investigativo; en fin coincidiendo con las palabras de BACI GALUPO, citado por el autor antes referido “ *Las leyes penales en blanco pueden adquirir, sin embargo, significación constitucional cuando la norma complementadora proviene de una instancia que carece de competencias penales”* (Donna, 2006, Pag. 423)

En el caso que nos ocupa claramente estamos frente a una ley penal en blanco, que ni siquiera tendría tal calidad, ya que si bien toda ley penal es la que contiene la amenaza de una pena, esta está en una categoría inferior a la ley, ya que como hemos referido el procedimiento de clausura está establecida en el Reglamento.

CAPÍTULO II

MARCO LEGAL CONSTITUCIONAL

2.1 Derechos Constitucionales que se contraponen a la medida administrativa sancionatoria clausura

En la actualidad, el Ecuador vive una época política jurídica transitiva, en la cual desde la promulgación de la nueva Constitución se pasa del modelo “Estado de Derecho” al Modelo “Constitucional de Derechos”. Este modelo fortalece el ejercicio de los derechos reconocidos otorgando garantías para la exigencia de su cumplimiento. Dado esto es que el marco legal en general está experimentando cambios tanto en el ámbito penal, de producción, de educación, de participación ciudadana, de reestructuración de la justicia entre otros, con la finalidad que las leyes se adapten a este nuevo modelo y a las circunstancias fácticas actuales.

La Constitución de la República prioriza categóricamente el pleno ejercicio de los derechos del ciudadano para que pueda alcanzar el “buen vivir”. En concordancia se da énfasis a que toda política pública y formulación de leyes se alineen con los 12 objetivos del Plan Nacional del Buen Vivir. Este Plan es una planificación estratégica para viabilizar el ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución.

La Constitución es clara en los enunciados que hace, los cuales reflejan una política estatal enfocada en la calidad de vida de los habitantes.

Entre los deberes del Estado, contemplados en el Artículo 3 en los numerales 1 y 5 se propende imperativamente a garantizar el goce de derechos, para lo cual es necesario promover el desarrollo y erradicar la pobreza. Por lo tanto, una medida sancionatoria tan excesiva como la clausura se contrapone a estas obligaciones. Dado que el Estado no puede abastecer con suficientes fuentes económicas para sus habitantes, y estaría obstruyendo la generación de

fuentes laborales y subsecuentemente el acceso a los derechos que garantizan el buen vivir.

Como hemos señalado, la actual Constitución del Ecuador promueve el ejercicio de derechos y la visión del ser humano desde otra óptica. En la cual se desea potencializar tanto las capacidades humanas como los recursos naturales para mejorar los estándares de vida en el Ecuador. Por lo tanto, propugna el derecho al trabajo remunerado, a generar fuentes económicas libremente, a acceder a educación y a un sistema judicial que permita accionar en caso de abusos. Sin embargo las normas vigentes no necesariamente están alineadas a esta nueva concepción pues responden a una realidad fáctica y visión social distintas.

Es imperativo por tanto corregir la norma, para que esta sea concordante y no excesiva como se enuncia en el Artículo 11 numeral 4 de la Constitución, que manifiesta la urgencia de que sea a través de la actualización de las normas que se propenda el goce de derechos. Y el numeral 5 que llama a los servidores públicos a aplicar la norma de forma tal que favorezca la vigencia de los derechos y garantías reconocidos en la Constitución.

Adicionalmente en los numerales 8 y 9 del Artículo 11 de la Constitución, se insiste con carácter imperativo la necesidad de asegurar el goce de derechos a través de la norma jurídica, las políticas públicas y la jurisprudencia. Esto explica porque se han desarrollado proyectos y reformulaciones legales para encajar dentro del nuevo modelo constitucional. Además se señala el derecho a repetir hacia el Estado en caso de violaciones a los derechos.

Es así como para asegurar el efectivo goce de derechos, se exige al Estado atender diferentes esferas, pues el ejercicio de muchos derechos se vincula con otros. Por ejemplo el poder ejercer libremente una actividad económica o laboral, permite que el individuo acceda a educación, vivienda, salud, alimentación y tenga libertad de gozar de los bienes y servicios que faciliten el buen vivir que propugna la Constitución.

En el numeral 9 de este mismo Artículo se afirma que el Estado será responsable por la mala administración de justicia y error en la aplicación de la normativa legal vigente como “*la violación al derecho de tutela judicial efectiva, y de las reglas del debido proceso*” que evidentemente se manifiestan en la aplicación de la clausura.

Los principales Artículos que enuncian los derechos para alcanzar un buen vivir y garantizar la libertad de desarrollarse del individuo son los Artículos: 33 que empodera la libertad de trabajo y la exigencia de una remuneración, pues este es el medio de acceso a diversos derechos correlacionados y accesibles vía económica.

El artículo 66 numeral 2 garantiza a las personas educación, trabajo, empleo, salud englobado en una vida digna, la cual es posible mediante el trabajo remunerado en concordancia con el numeral 15 que manifiesta el derecho a desarrollar actividades económicas ya sea individual o colectivamente. En el mismo artículo numeral 3, literal b) se garantiza en los derechos de libertad el derecho a una vida sin violencia pública ni privada, sin embargo la clausura representa una medida sancionatoria exagerada que vulnera la imagen del local comercial, afectando su reputación frente al público consumidor.

La violencia pública se manifiesta evidentemente en la forma de aplicación y ejecución de ésta, al ser en muchas ocasiones ejecutada en conjunto con militares. Además, se enfatiza en el Artículo 66 numerales 15, 16, 17, 18 que recalca los derechos de libertad del individuo, como son el desarrollar actividades económicas, la libertad de contratación, de trabajo, de protección, al honor y al buen nombre.

El Artículo 75 manifiesta el derecho del individuo a acceder gratuitamente a la justicia, para en ningún caso quedar en indefensión. Para lo cual se garantiza el derecho al debido proceso y sus garantías básicas como indica el Artículo 76 las siguientes:

“1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.” Por lo cual antes de la aplicación de la clausura se debe atender a los derechos de los contribuyentes y a la correcta aplicación de la norma en pos del debido proceso caso contrario el contribuyente puede repetir contra el servidor.

“2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.” Por lo tanto antes de la aplicación de la clausura es imperante que exista un proceso de por medio para que sea mediante sentencia ejecutoriada la aplicación de esta medida, sin vulnerar el derecho del contribuyente a los recursos que reconoce la ley y la Constitución para su aplicación.

“4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.” Por lo tanto inducir al contribuyente a error es una forma de abuso. El fedatario en vez de limitarse a constatar que no se entreguen facturas, induce a este a cometer la infracción por medio del engaño.

“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, aún 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.” Mientras en el Código Orgánico Tributario se entiende que el incumplimiento de deberes formales da cabida a penas pecuniarias, la LORTI y la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, que son de inferior jerarquía, convierten estas conductas en delito dentro de la defraudación, imponiendo como pena la clausura.

“6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales administrativas o de otra naturaleza.” La ley Tributaria pondera como principio la progresividad y la proporcionalidad, lo que en este caso no sucede pues el perjuicio económico al contribuyente es excesivo comparado con el perjuicio ocasionado por estas violaciones a deberes formales. Además, no se especifica la aplicación de otras sanciones, sino las plantea recurrentes.

“7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

- a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.*
- b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.*
- c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.*
- 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.”*

Es evidente como el derecho a la defensa es vulnerado especialmente en el caso de la clausura por delito flagrante, pues esta se aplica sin oportunidad de Audiencia preliminar ni se permite presentar pruebas de descargo. Por ende, no se permite al contribuyente su derecho a acceder a los recursos de contradicción oportunos. No se le da el tiempo suficiente para preparar su defensa ya que la clausura corre mientras el contribuyente pretende defenderse perjudicando gravemente a este, con una marcada distinción no concordante con la ponderación de este Artículo a la igualdad de condiciones.

En el Artículo 82 se manifiesta la medula del sistema jurisdiccional que es la seguridad jurídica, la cual se evidencia únicamente con la aplicación cabal de la Constitución y la normativa vigente para su aplicación.

Concordantemente a estos enunciados el Artículo 84 ratifica al Artículo 11 numeral 4 cuando recalca la obligación de la Asamblea Nacional en adecuar la normativa legal vigente a los enunciados de la Constitución. Lo cual evidencia la necesidad de readecuar las leyes frente a los acontecimientos actuales y la nueva concepción humanista de la Carta Magna.

Respecto al Artículo 132, pone de manifiesto la responsabilidad de la Asamblea Nacional para aprobar normas de interés común como lo dice el numeral 1 para regular el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales. Para lo cual en este caso se necesitaría ser más claro en la aplicación de la clausura y modificar su imposición para que esta no sea exagerada y sea aplicada únicamente en caso de reincidencia y no como sanción primaria.

En el Artículo 169, se destacan los principios consagrados en el sistema procesal, los cuales son la simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad, economía procesal y las garantías del debido proceso. La uniformidad no se evidencia y por ende se desfragmenta la inmediación y la celeridad pues en el caso de la clausura por delito flagrante no se asegura la posibilidad de defensa al contribuyente. A esto se suma el Artículo 172 que pondera que la administración de justicia sea en sujeción a la Constitución y a los instrumentos internacionales de derechos humanos. Fundamentando aún más la necesidad de primar el derecho al trabajo, a una vida digna y a la honra de los ciudadanos. Quienes se ven afectados económicamente y públicamente al sentirse deshonrados y perseguidos por la autoridad tributaria.

Además, en concordancia el Artículo 173 manifiesta la posibilidad de impugnar vía administrativa o judicial todo acto administrativo. En el caso de la clausura por delito flagrante no existe esta posibilidad pues realizar la impugnación durante su imposición no impide que se genere el perjuicio ni que se vulneren los derechos del contribuyente. Por el contrario solo complica el proceso y atenta contra la economía procesal, la celeridad y la inmediación generando un gran perjuicio económico al contribuyente y dando paso a una posible

restitución del daño causado por parte del Estado. Lo cual no generaría ningún beneficio y solo cabría una fuga económica innecesaria y la afectación laboral, económica, psicológica a más de la pérdida de tiempo para ambas partes.

En el Artículo 276 se determina que el régimen de desarrollo tendrá dentro del objetivo 2 *“construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, solidario y sostenible basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo, de los medios de producción y en la generación de trabajo digno y estable.”* Enunciado que claramente se contrapone a la concepción, aplicación y ejecución de la sanción de clausura. La cual como hemos explicado se aplica por un daño menor que genera perjuicio económico en cadena a los ciudadanos.

En el Artículo 277 se plantea la exigencia hacia el Estado trabajar en la consecución del buen vivir que incluye: el deber de garantizar los derechos de las personas, planificar el proceso de desarrollo y ejecutar y generar las políticas públicas necesarias. Lo que manifiesta que existen preceptos dentro de la Constitución que exigen la reformulación legal de normas legales, como es el caso de la clausura por ser excesiva.

En el Artículo 284 por otra parte se definen los objetivos de la política económica en Ecuador. En el numeral 6 se manifiesta el deber de impulsar el pleno empleo y valorar todas las formas de trabajo, con lo cual una vez más la clausura se contrapone. Al desestabilizar económicamente a los contribuyentes, impidiendo la generación de riqueza a durante 7 días como mínimo.

Además esta sanción se contrapone totalmente al Artículo 285 numeral 3. El cual hace referencia a que la política fiscal tiene como objetivo generar incentivos para la inversión en diferentes sectores de la economía. Sin embargo al ser una sanción tan excesiva que perjudica económicamente al contribuyente al punto que puede quebrar su negocio no cumple en lo absoluto este precepto legal. Así como tampoco el contenido en el Artículo 286 que

enfatisa que las finanzas públicas en todos los niveles de gobierno procurarán la estabilidad económica.

La Constitución hace referencia al Régimen Tributario dentro del Título VI Del Régimen de Desarrollo, Capítulo Primero, Sección Quinta. En la cual el Artículo 300 empodera la exigencia de que se promueva la redistribución y estimule el empleo a través de la política tributaria. Pese a esto se coarta la libertad de trabajo durante 7 días en los cuales si no es por la iniciativa privada el Estado no se abastecería la estimulación de empleo.

Adicionalmente en el Capítulo Sexto Trabajo y Producción, Sección Primera Artículo 319 el Estado se compromete a promover las formas de producción que aseguren el buen vivir y desincentivará aquellas que atenten contra derechos reconocidos. Lo cual refleja el compromiso desde los poderes Estatales para promover las formas de producción que aseguren el Buen Vivir; siendo clara la óptica e intención del constituyente. Es indispensable que la formulación e interpretación de las leyes vigentes vayan con arreglo a la Constitución. El Artículo 325 compromete al Estado a garantizar el derecho al trabajo tanto en relación de dependencia como autónomas, lo cual en la aplicación de la clausura no se evidencia.

Finalmente el Título VII referente al Régimen del Buen Vivir, en el Capítulo Primero Artículo 340 hace referencia que *“ el sistema nacional de inclusión y equidad social es el conjunto articulado y coordinado de sistemas, instituciones, políticas, normas y servicio que aseguren el ejercicio, garantía y exigibilidad de los derechos reconocidos en la Constitución y el cumplimiento de los objetivos del régimen de desarrollo.”* Por lo tanto la clausura también afecta a este precepto, ya que el perjuicio económico causado y el malestar psicológico y de estrés que sufre el contribuyente es tal que afecta el empleo, el derecho a generar riqueza, incluso a los aportes al seguro social pues habrá un retraso en este pago. Tiene un efecto en cadena que indudablemente perjudica tanto al contribuyente como a todos los sujetos relacionados con la actividad comercial

en cada etapa de comercialización. Así también perjudica al Estado en el cumplimiento de sus deberes. Por lo tanto es imperante tras analizar estos enunciados Constitucionales que tanto el ejecutivo, como los legisladores y la administración tributaria hagan un paréntesis para reflexionar en el cambio de sanción de clausura por una pena pecuniaria que permita sancionar al contribuyente pero no en exceso.

Deviene en expreso que la clausura del establecimiento como sanción no guarda proporcionalidad como lo he sostenido entre la acción u omisión ilícita y la referida sanción, considerando que como se ha explicado el daño económico que podría generar el cierre del establecimiento, fácilmente supera el aparente daño irrogado; por tanto, en mi criterio, debería establecerse la cuantificación, mediante un proceso contable de la acción u omisión efectuada por el contribuyente, para establecer la multa correspondiente, porque también es lógico pensar que la administración tributaria debe generar procedimientos efectivos de recaudación, porque haciéndolo, garantiza la dotación de bienes y servicios hacia la comunidad, es decir cumpliendo el principio básico de la tributación que es, precisamente la contraprestación que da el Estado a los ciudadanos por el pago de los tributos.

El principio de nobis ibídem, que ahora es parte del ordenamiento constitucional, debe estar presente en el tratamiento en cuanto a juzgamiento o sanción de los administrados, no pudiendo abstraerse bajo ningún concepto de tal principio; consecuentemente, la facultad otorgada a la administración tributaria de que a más de la clausura pueda quedar subsistente la multa al infractor, definitivamente viola el principio antes referido. Además contradice el principio universal al que me he referido en este capítulo del pro-reo, que obliga a observar la sanción que mas favorezca al infractor, mas todavía si consideramos las escasas posibilidades de emprendimiento privado en materia comercial, industrial, en fin empresarial en el que se desenvuelve el Ecuador, a más de la escasa cultura tributaria sobre todo en la periferia.

El derecho económico afectado no solo tiene que ver con el contribuyente objeto de sanción, sino que, tras la actividad económica que este realiza, esta todo un sistema de subsistencia de su familia, institución esta última que debe ser protegida por el Estado, porque de ello depende el desarrollo de un país.

Continuar con la desproporción al ordenar una clausura, significa vulnerar como ya se ha explicado ampliamente el derecho al trabajo, a la propiedad privada, a la salud, a la educación, en suma se transgrede el derecho al buen vivir del contribuyente y su núcleo esencial.

2.2 Análisis a la Sentencia N.º004-11-SCN- CC

Antecedentes, expediente 1374 del Juzgado Sexto de lo Penal del Guayas:

Actores:

- **José David Navia Santana, en representación de:**
 - **Turística Hotelera BORIPE S.A. y**
 - **DISCONGYP S.A.**
- **Carlos Alberto Tapia Rizzo**
- **Adriana Ángela Rizzo Serrano**
- **Michelle Dennisse Tapia Rizzo**

Demandado:

- **Representante del Servicio de Rentas Internas: Juan Miguel Avilés Murillo**
- **Procuración Judicial:**
 - **Eduardo Arturo Benavides León**
 - **Juan Ángel Jiménez Guartán**

En el expediente 1374-2010, en Guayaquil a los trece días del mes de septiembre del 2010, a las 10:05 ante el Dr. Gabriel Manzur Albuja, Juez Sexto de Garantías de lo Penal del Guayas y Dr. Ramón Saltos Dueñas, Secretario del Despacho en la Audiencia de Solicitud de Revocatoria de la medida cautelar:

- Comparece el señor representante del Servicio de Rentas Internas, quien fundamenta la petición de revocatoria en lo siguiente:
 - No existe en lo más mínimo violación de derechos constitucionales en perjuicio de los accionantes.
 - El SRI ejerció su constitucional, legal y legítima facultad sancionadora, prevista en el Artículo 70 del Código Orgánico Tributario (COT), aplicando el procedimiento previsto en la disposición general séptima de la ley para la Reforma a las Finanzas públicas
 - La clausura fue dispuesta mediante Resolución N°RLS-INFRSNV10-000436, por no dar cumplimiento dentro del plazo previsto en la ley de las siguientes obligaciones:
 - Relación de dependencia 2009,
 - Declaraciones de retención en la fuente, abril 2010
 Se sancionó con la clausura de todos los establecimientos del sujeto pasivo sancionado por un lapso no menor a 7 días calendario.
- El contribuyente cumplió dichas obligaciones tributarias el 18 de agosto del 2010, cuando la clausura ya estaba ejecutada, pues ya se le había dado 10 días al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones tributarias y no lo hizo.
- Se interrumpió la clausura por resolución dictada el 23 de agosto del 2010 por el Juez Sexto de Garantías Penales del Guayas.

La Procuraduría General del Estado cumpliendo con los Artículos 3 y 5 de la Ley de la Procuraduría General del Estado (LPGE) ratifica la revocatoria de medida cautelar solicitada dentro de la acción de medidas cautelares N° 1374-10 en base a lo siguiente:

- **Artículo 35** de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (LOGJCC), pues no existe violación de derecho constitucional alguno y alega falta de relevancia constitucional.

- **Artículo 26** dispone que la finalidad de las medidas cautelares será para evitar o cesar la amenaza de los derechos reconocidos en la Constitución y que en este caso no ocurre puesto que no se ha causado ningún daño.
- El SRI es un organismo de control que ejerce facultad potestativa y sancionadora como lo determina los Artículos 70, 71 y 78 del COT, la disposición general séptima de la ley reformativa a las finanzas públicas.
- Existe falta de relevancia constitucional y carece de competencia para conocer de la impugnación de clausura de establecimientos, ya que el órgano jurisdiccional competente es el Juez de lo Contencioso Tributario.
- La clausura del establecimiento en mención se levantará a partir del cumplimiento de las obligaciones tributarias, si es que estas fueren canceladas dentro del término que otorga la ley.
- *“la clausura de un establecimientos no podrá exceder de 3 meses, y podrá ser levantada y suspendida en su ejecución por la misma autoridad que la ordenó, siempre que se compruebe haberse subsanado la causa que determinó la imposición de la pena, satisfecho las obligaciones y cumplida las otras sanciones que se hubieren impuesto.”*
- Impugna la resolución por falta de motivación Artículo 76 numeral 7mo, literal L de la Constitución.
- El SRI puede imponer sanciones de conformidad con el Artículo 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (LCSRI)

Ab. Manuel Calasanz Picoita, procurador judicial de los actores, expresa lo siguiente:

- La acción no solo fue iniciada por la compañía Turística Hotelera BORIPE S.A, sino por DISCONGYP S. A., Carlos Alberto Tapia Rizzo, Adriana Ángela Rizzo Serrano y Michelle Dennisse Tapia Rizzo, todos

con establecimientos comerciales en la calle Clemente Ballén 319 entre Pedro Carbo y Chile dado que mediante resolución 436 del 16 de agosto del 2010 el SRI dispone la clausura de todos los establecimientos del sujeto pasivo TURÍSTICA HOTELERA BORIPE S.A. que a sabiendas en su sistema magnético conoce los domicilios de los accionantes y que estos dos no han sido materia de sanción por incumplimiento, se les omitió notificarles que se iba a cerrar el edificio, edificio que tiene un solo ingreso, razón por la cual se violaron sus derechos constitucionales y se les negó el derecho a la defensa.

- El señor Carlos Tapia Rizzo mediante escritura pública del 21 de agosto de 2009 celebró el contrato de arrendamiento o el mismo que le da en arrendamiento el penthouse ubicado en la 7ma planta y la habitación del sexto piso donde habita con toda su familia.
- Señora Michel Denis Tapia Rizzo ejerce su actividad de cafetería en la planta baja.
- Sra. Ángela Rizzo Serano tiene su establecimiento en la misma dirección.
- La compañía DISCONGYP S.A. también tiene su establecimiento
- El Artículo 26 de la LOGJCC, tiene por finalidad evitar o cesar la amenaza o violación de derechos reconocidos en la Constitución y a los accionantes se los privó del derecho a la defensa.

En el derecho a la réplica el Ab. Eduardo Benavides León representante del SRI:

- El local materia de la clausura está directamente descrito en la Resolución N° RLS- INFRSC10- 00436, hay un solo acceso o ingreso a todo dicho establecimiento comercial y el Artículo 27 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador “ *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 a la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado.

- La clausura tiene su propio procedimiento para impugnarla tanto en la vía administrativa como en la vía judicial, razón por la cual conforme al ordinal 4 del Artículo 42 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Garantías Constitucionales es una causal más que suficiente para que se inadmita una acción Constitucional.

Para resolver el Juzgado sexto observa lo siguiente:

- No se advierte omisión de solemnidad sustancial alguna de la violación de procedimiento que pueda influir en esta decisión pues se ha cumplido con todos los actos procesales necesarios que impone la Constitución y la Ley Orgánica de Garantía Jurisdiccionales por lo que el proceso es válido.
- El Servicio de Rentas Internas posee de forma constitucional, legal y legítima la facultad sancionadora que se encuentra prevista en el Artículo 70 del Código Tributario.
- Por la falta de notificación se negó el derecho a la defensa a Carlos Tapia Rizzo, Michel Denis Tapia Rizzo, Adriana Ángela Rizzo Serrano y a la compañía DISCONGYP S.A., quienes no eran parte de la sanción.
- Los accionantes directamente fueron afectados por la Resolución N° RLS. INFRSV10-00436, dictada el 16 de agosto de 2010.
- El sujeto pasivo fue legalmente notificado el 30 de junio de 2010 con la preventiva de sanción N° RSL – CBAOPSV10-000937 para que en el plazo de 10 días hábiles de cumplimiento al pago de obligaciones tributarias, fue sancionado por un lapso no menor a 7 días calendario y hasta que se cumplan dichas obligaciones tributarias.
- El contribuyente sancionado cumplió con el pago de dichas declaraciones pendientes el 18 de agosto del 2010, cuando la clausura ya estaba ejecutada.
- El juzgador en conformidad con el Artículo 428 de la Constitución y en concordancia con el Artículo 142 de la Ley Orgánica de Garantías

Jurisdiccionales y Control Constitucional suspenda la tramitación de la presente causa para elevar la correspondiente consulta a la Corte Constitucional para que absuelva si el Artículo 329 del Código Orgánico Tributario vigente es contrario a la Constitución.

CORTE CONSTITUCIONAL:

La Secretaría General de la Corte Constitucional, de conformidad con el inciso segundo del Reglamento de Susanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional certifica que en referencia a la acción N°0072-10-CN, que contiene la consulta dentro de la acción de medidas cautelares N° 1374-2010, no se ha presentado otra demanda con identidad de objeto y acción. (4 de octubre de 2010)

Consideraciones y fundamentos de la Corte Constitucional:

- 8 de noviembre de 2010, el Dr. Manuel Viteri Olvera, Juez sustanciador avoca conocimiento de la consulta constitucional signada con el N°0072-2010-CN.
- El objeto de la consulta de constitucionalidad, es que la Corte Constitucional emita su pronunciamiento respecto de normas establecidas dentro de nuestro ordenamiento jurídico interno, que puedan contrariar los preceptos supremos establecidos en nuestra actual Constitución de la República o en Tratados Internacionales de Derechos Humanos, a fin de lograr establecer un sistema jurídico coherente en la cual no pueden existir normas Infra Constitucionales que sean contrarias a las mismas.
- La Corte reitera el principio de supremacía constitucional y la fuerza normativa de la Constitución de la República, en caso de encontrar contradicciones normativas con el texto constitucional, expulsar a esa norma del ordenamiento jurídico, lo cual comporta un complicado ejercicio interpretativo, en donde la expulsión normativa debe ser la última medida adoptada por la jueza o juez constitucional, dando de esta

forma cumplimiento a lo doctrinariamente se conoce como el principio de “indubio pro legislatore”, por medio del cual ha de entenderse que en la promulgación de una norma, el legislador ha observado las disposiciones contenidas en la Constitución de la República.

Respecto a ¿Si existe contradicción entre las normas de la Constitución y el Código Tributario, en cuanto a la clausura de un establecimiento?:

- Todo proceso judicial contiene etapas o momentos en su tramitación, en las que las partes que intervienen les asiste su derecho de participación en el mismo, realizado en base al derecho que consagra nuestro marco constitucional por la que toda persona tiene derecho Artículo 75 Constitución de la República, en las que en ningún caso quedará en indefensión.
- El Artículo 26 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccional y Control Constitucional, dispone que la finalidad de las medidas tiene por objeto evitar o cesar la amenaza o violación de los derechos reconocidos en la Constitución y en instrumentos internacionales sobre derechos humanos, lo cual no ocurre en el presente caso.
- El Artículo 334 del Código Orgánico Tributario establece que la clausura de un establecimiento podrá ser levantada y suspendida en su ejecución por la misma autoridad que la ordenó, siempre que se compruebe haberse subsanado la causa que determinó la imposición de la pena. Por lo tanto no se ha violado garantías constitucionales, ni existe contradicciones entre la norma suprema y la ley.
- La Corte reitera conforme cuando se trata de medidas cautelares: “No procederán cuando existen medidas cautelares en las vías administrativas u ordinaria, cuando se trate de ejecución de órdenes judiciales o cuando se interpongan en la acción extraordinaria de protección de derechos.”
- Señala que un Acto Administrativo únicamente puede ser revocado por la misma autoridad que lo expidió, o quien ocupe su cargo, inclusive una

autoridad superior, según lo dispuesto en el inciso final del Artículo 91 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva en consecuencia, en el presente caso no se han vulnerado garantías constitucionales ni existen contradicciones entre la norma suprema y la ley, ya que como ha quedado demostrado, el Servicio de Rentas Internas ha actuado dentro del ámbito de sus competencias y cumpliendo con el procedimiento establecido en sus normas rectoras.

SENTENCIA:

- Declara que el contenido del artículo 329 del Código Orgánico Tributario no se encuentra en contradicción con la Constitución de la República;
- Devolver el proceso remitido a la Corte al Juzgado de origen para que se continúe con el trámite correspondiente.
- Notifíquese al Presidente del Consejo de la Judicatura, a fin de que instruya a juezas y jueces de instancia, Cortes Provinciales y a la Corte Nacional de Justicia respecto al contenido de esta sentencia.

NUESTRO ANÁLISIS:

En el nuevo marco Constitucional es importante recalcar la nueva concepción garantista de derechos, que entre sus objetivos tiene mejorar la técnica de control judicial sobre la actuación administrativa.

“No se intenta, simplemente, atender de manera satisfactoria los litigios jurídico- privados y los procesos penales con un sesgo garantístico, antes que al reparo del principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos, actualmente subsumible, en alguna medida, en la noción de tutela judicial general, sino, más bien, de fortalecer al ciudadano- que ha dejado de ser vasallo o súbdito-, frente a un sobredimensionamiento de las prerrogativas y consiguiente discrecionalidad de los poderes públicos, que reclama, en la coronación del Estado de derecho y en la efectiva supremacía de la Constitución,

una tutela judicial específica efectiva, haciendo frente a la soberanía del Ejecutivo o a las exorbitantes plenipotencias de la ley, como pretendida expresión rousseauiana de la voluntad general.” (García Belsunce, 2003, pág. 380)

Dentro de este proceso, el Juez Sexto de Garantías Penales ha buscado conforme al artículo 428 de la Constitución de la República, la opinión dentro de un proceso de consulta a la Corte Constitucional sobre el Artículo 329 del Código Tributario. Para el efecto es importante señalar que la sentencia que dicte el órgano interpretativo, no tendrá efectos generales, pues en casos de consulta aplica únicamente al caso en concreto.

“La misión de los órganos jurisdiccionales no es solamente la de dirimir conflictos aplicando las normas legales y reglamentarias, sino la de juzgar la legitimidad de estas, defendiendo los derechos fundamentales consagrados en las constituciones contemporáneas.... Y en los pactos internacionales.” (García Belsunce, 2003, pág. 375)

Es así que el Tribunal Constitucional tiene la obligación de hacer un análisis exhaustivo previo pronunciamiento, en el cual no analizará únicamente la norma sino las circunstancias que debe regir con la finalidad que atienda el espíritu constitucional. Por el contrario el análisis realizado por la Corte ha utilizado el principio “**indubio pro legislatore**” el cual propende a favorecer la ley promulgada previamente.

“Desde el Artículo 1 se advierte el cambio de enfoque del Estado; en lo que al presente trabajo interesa, se debe señalar que, al declararse en la nueva Constitución que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, se está diciendo: 1. que se ha transitado del principio de legalidad al de constitucionalidad; 2. Que ha concluido el monopolio del sistema jurídico de la ley escrita estructurado bajo el modelo continental, y que junto a este sistema existen otros que tienen igual

reconocimiento y validez (arts. 11, núm. 7, 171, 189 y 423” (Andrade Ubidia, Grijalva, & Storini, 2009)

La interpretación de las leyes tiene que ser en base a la Constitución, dado que esta última tiene una vigencia más reciente que la mayoría de normas legales vigentes en el país, el método del **“principio pro legislatore”** no aplicará realmente a la concepción de esta.

Las resoluciones del Tribunal Constitucional casi no abordan la delicada tarea analítica de precisar o concretar jurídicamente los contenidos esenciales de los derechos que la Constitución establece, es decir los límites y parámetros que marcan la libertad de configuración del legislador. Tampoco se halla en esa jurisprudencia el uso de métodos modernos de interpretación constitucional, tales como la ponderación o los test de razonabilidad y proporcionalidad, orientados a evaluar la constitucionalidad de las regulaciones a los derechos constitucionales creadas mediante ley por el legislador y el Ejecutivo. (Andrade Ubidia, Grijalva, & Storini, 2009, pág. 279)

Por lo tanto una correcta interpretación en este caso en concreto sería la ponderación, el cual es un método objetivo que analiza que derechos son imperativos a cada caso.

Adicionalmente para mantener a buen recaudo la tarea de interpretación por parte de la Corte Constitucional, es importante que esta atienda a lo siguiente:

“los principios de la interpretación constitucional, que son, entre otros, los siguientes:

- 1. El principio de respeto a la unidad de la Constitución como punto de partida del ordenamiento jurídico;*
- 2. El principio de la concordancia práctica mediante la ponderación de valores o bienes constitucionalmente protegidos;*

3. *El principio de la corrección funcional para no desvirtuar la distribución de funciones y el equilibrio entre los poderes del Estado previsto en la Constitución;*
4. *El principio de la función integradora; y,*
5. *El principio de la fuerza normativa de la Constitución” (Delgadillo Gutierrez, 1995, pág. 59)*

Por cuanto no puede disgregarse el contenido de la Constitución, para lo cual las acciones administrativas dentro de sus obligaciones y facultades deben imperativamente atender primordialmente los derechos de los contribuyentes y no sólo las disposiciones legales. *“El constitucionalismo moderno implica que los textos legales deben ser interpretados de manera congruente con la Constitución, así como también que la propia actividad interpretativa debe ser congruente con la Constitución” (Monroy Cabra, La interpretación Constitucional, 2005)*

La adopción de la nueva constitución ha supuesto una modificación del concepto de fuentes del Derecho. Este cambio se produjo por el papel de la Constitución como norma de normas en el Estado Social de Derecho, por la primacía de los derechos inalienables de las personas, la reducción de la posición privilegiada de la Ley, la incidencia de la creación de la Corte Constitucional, y los cambios que se produjeron en cuanto a los mecanismos de protección de los derechos con la creación de las acciones de tutela, populares, de cumplimiento, y en fin, con la implicación de las modificaciones constitucionales.

Así, por ejemplo, simplemente no es posible controlar la inconstitucionalidad de la ley si la Corte no interpreta la Constitución, es decir si no se le otorga un determinado sentido a la Constitución frente a la ley e incluso a la ley frente a la Constitución (Andrade Ubidia, Grijalva, & Storini, 2009, pág. 275)

La interpretación evolutiva:

Se trata de tener en cuenta la realidad social existente en el momento de aplicar la norma. Advierte Romano que se trata de evolución del ordenamiento jurídico mismo que se interpreta a lo cual se podría agregar que hay que tener en consideración la evolución misma de la vida. (Monroy Cabra, La interpretación Constitucional, 2005, pág. 9)

Dentro del concepto moderno de fuentes subsiste la concepción sociológica que se refiere al conjunto de factores constitutivos de la realidad social que son los que conducen a la creación de las normas.

“El derecho debe tener en consideración la vida social y el contexto social político-económico en que se aplican las normas jurídicas” (Monroy Cabra, La interpretación Constitucional, 2005, pág. 10) Esto significa que no puede reducirse el concepto de fuentes a un concepto jurídico por cuanto hay que tener en cuenta las estructuras políticas, socioeconómicas, que sirven de sustrato a la formulación jurídica.

Hasta el siglo XIX se construye el sistema cerrado del silogismo como método exclusivo y excluyente de cualquier otra forma de interpretación de las normas. Surgen ficciones como la certeza del Derecho que implica la respuesta correcta y adecuada para cada situación. Además, la plenitud del ordenamiento jurídico que no acepta vacíos legales aceptándose únicamente la analogía. El positivismo sostenía que el derecho tiene la respuesta adecuada para cada conflicto. El método de la subsunción conllevaba que la actividad judicial no creaba derecho. Sin embargo, las concepciones anteriores hacen crisis y aparece la creatividad del juez y la lógica de los principios valores. (Monroy Cabra, La interpretación Constitucional, 2005, pág. 16)

Por lo tanto el análisis de la Corte debe atender al contexto entre los hechos que generaron la clausura, el procedimiento de la misma, el contexto de la

Constitución, y la realidad económica del país, de tal forma que compruebe si se vulneraron ó no derechos reconocidos.

El protagonismo de los derechos, su consideración como verdadero eje de todo la Constitución, se manifiesta con claridad en los principios generales de aplicación contemplados en el capítulo primero del título II. Con precisión, el texto constitucional establece criterios llamados a evitar que los derechos enunciados se queden en meras aspiraciones, ideales desmentidos en el contexto de las relaciones sociales y económicas y en el funcionamiento de las instituciones. (Avila Santamaría, Grijalva, & Martínez, 2008, pág. 21)

“La interpretación no solamente indaga el sentido de una norma, sino la relación sistemática de las normas, sus antecedentes históricos, los fines sociales, las consecuencias de la interpretación, etc.” (Monroy Cabra, La interpretación Constitucional, 2005, pág. 4). En este caso en concreto la parte actora trata de confirmar que efectivamente el procedimiento de clausura vulneró derechos económicos, laborales y principalmente el derecho a la defensa de **DISCONGYP S.A., Carlos Alberto Tapia Rizzo, Adriana Ángela Rizzo Serrano, y Michelle Dennisse Tapia Rizzo** quienes no pueden ser considerados dentro del contribuyente sancionado: **Turística Hotelera BORIPE S.A.**

No se discute la facultad sancionadora del SRI, la cual evidentemente está contemplada en la ley. Lo que se discute sin embargo es:

6. La falta de probidad en la imposición de la clausura que afectó derechos económicos, laborales y el derecho a la defensa de los actores.

El argumento de la Procuraduría General del Estado, no es fundamentado, sino es meramente enunciativo al señalar a los Artículos 35 y 26 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, ya esta entidad recurre a afirmar categóricamente sin razonabilidad la no existencia de

violación de derechos constitucionales y que la medida cautelar solicitada no es pertinente.

“La Constitución ya no está para defender a la sociedad frente a la discrecionalidad o arbitrariedad del poder político, sino para garantizar la plena realización de los derechos sociales y económicos, en cuyo objetivo los derechos civiles y políticos, que constituyen una efectiva estructura de emancipación de la sociedad, bien podrían acotarse o escamotearse. Estos derechos pueden someterse o subordinarse al objetivo de la realización de las condiciones materiales que podrían volver a los derechos fundamentales como efectivamente realizables.”
(Andrade Ubidia, Grijalva, & Storini, 2009, pág. 15)

Dado esto, hay que considerar que la solicitud de medidas cautelares es procedente por medio de cualquier juez, pues al tratarse de derechos reconocidos en la Constitución, todos los jueces son competentes. La razón fundamental de las medidas cautelares es resguardar derechos reconocidos constitucionalmente e impedir que se continúen situaciones que los vulneren. Al haberse impuesto la clausura sin previa notificación y dado que no son parte de la sanción es un recurso que no se puede negar a ningún ciudadano.

Es razonable el proceder de los actores pues no son parte del procedimiento de clausura, sino afectados directos por la mala imposición de sellos. Además al ser el procedimiento de impugnación a la medida de clausura evidentemente extenso, el contribuyente tiene el derecho de solicitar medidas cautelares para detener la afectación a derechos constitucionales de forma inmediata y diligente, previo a la impugnación ya sea vía judicial ó administrativa. Es importante recalcar que los actores no eran parte del sujeto pasivo sancionado.

“El principio constitucional de personalidad de la pena establece que solo aquel que hubiere efectuado la conducta punible será pasible de las

sanciones establecidas en la norma. Este principio guarda estricta relación con el de culpabilidad, ya que sólo puede ser responsable y por ende sancionado quien hubiere cometido la conducta ilícita con algún grado, aunque mínimo de culpa” (Álvarez Echangüe, 2004, pág. 142)

Si bien se sancionó con la clausura de TODOS los establecimientos del sujeto pasivo, hay que considerar que este tiene únicamente un local, por cuanto el error es evidente.

A esto es necesario acotar que la personalidad de la pena exige que la sanción sea impuesta al sujeto pasivo autor de la conducta punible, por lo cual la autoridad tributaria encargada de imponer la clausura debía prever la existencia de más locales comerciales y clausurar únicamente de forma tal que se entienda la prohibición de laborar a **Turística Hotelera BORIPE S.A.** Bajo ningún argumento se justifica la clausura del resto de locales.

El clausurar otros locales es lo que ha vulnerado derechos reconocidos constitucionalmente, y es precisamente la falta de probidad en la ejecución de la clausura por parte de la administración la que ha causado perjuicio, por lo tanto es relevante la solicitud de medidas cautelares.

Si bien el Artículo 27 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador señala *“si la clausura afectare a terceros, el contribuyente contraventor responderá de los daños y perjuicios que con la imposición de la sanción se cause.”*. Esto se entiende en el sentido estricto, pues si la clausura del local afectare a terceros, es decir consumidores, proveedores, personal de servicio, incurriere en incumplimiento de contratos, etc., la responsabilidad corresponde al contribuyente, dado que fue este el que incurrió en la infracción que le impide ejecutar sus actividades comerciales como efecto de la sanción. Sin embargo si la clausura se impone de forma errónea no puede culparse al contribuyente, y este no puede acarrear la responsabilidad del SRI.

“La del Estado, y por él todas las entidades que integran el sector público tiene el deber de reparar los perjuicios que sufran las personas a consecuencia de la carencia o deficiencia en la prestación de servicios públicos que estén a su cargo como por la acción u omisión de los servidores públicos y por los errores judiciales, denegación de justicia e incumplimiento del debido proceso Art. 11, 53 y 54 de la Nueva Constitución, sin perjuicio del derecho de repetición contra los causantes directos e inmediatos.” (Andrade Ubidia, Grijalva, & Storini, 2009, pág. 19)

Finalmente si bien la clausura tiene su propio procedimiento de impugnación, este corresponde al contribuyente sancionado, pero en este caso a falta de notificación y de calidad como sujeto pasivo, los actores tienen derecho a exigir se respete sus derechos, y a exigir a la administración tributaria que repita por la deficiencia de sus competencias.

Si bien la imposición de la sanción de clausura responde a la finalidad de recaudación y desde el punto de vista de la administración tributaria es de orden público, la administración debe considerar que la imposición de la clausura

“podrá ser levantada y suspendida en su ejecución por la misma autoridad que la ordenó, siempre que se compruebe haberse subsanado la causa que determinó la imposición de la pena, satisfecho las obligaciones y cumplida las otras sanciones que se hubieren impuesto.”

Para lo cual la administración debería considerar como atenuantes que las obligaciones que la originaron fueron canceladas el 18 de agosto del 2010, que se afectaron derechos de terceros por la mala imposición de sellos y que existió confusión respecto del contribuyente que debía ser sancionado y por tanto no existió la debida notificación vulnerando el derecho a la defensa de los demás contribuyentes. Además conforme a la situación económica del país deberían ser suficientes los días en los cuales estuvo vigente la clausura, dado

que la circunstancia se hará extensiva en caso de reincidencia para lo cual la ley prevé una sanción más severa.

“La realidad es que al limitar al Derecho Tributario exclusivamente a la actividad de recaudación ignorando los aspectos constitucionales, administrativos, procesales y penales, se reduce a tal grado nuestra materia, que de tan pura se inutiliza, ya que el fenómeno jurídico tributario no puede concebirse sin los otros aspectos a que nos hemos referido” (Delgadillo Gutierrez, 1995, pág. 98)

Por lo tanto el Tribunal de Constitucional debería ponderar los derechos contenidos en los Artículos 11 (ejercicio de derechos) núm. 1, 3, 5, 8, 9; Artículo 33 (derecho al trabajo); Artículo 76 (derechos al debido proceso) núm. 7; Artículo 86 referente a garantías jurisdiccionales.

“lo que resulta incontrovertible es que el trabajo, no solo lícito, sino también socialmente útil, no puede ser desalentado en términos de severa interferencia por las cargas tributarias – obligaciones sustantivas en sentido estricto – ni tampoco mediante limitaciones formales – deberes o restricciones adjetivos; cuestión que tendrá que ser ponderada, en cada caso, en sus más variadas facetas, desde la perspectiva de la razonabilidad de las prescripciones que, obviamente conduce, como corolario, a la interdicción de todo tipo de excesividad.” (García Belsunce, 2003, pág. 347)

Es así como la excesiva sanción y mal procedimiento de la administración tributaria, lejos de garantizar el bien común ha perjudicado económicamente y moralmente a 4 contribuyentes que no fueron sancionados. Afectación que trasciende la órbita económica y afecta el nombre de estos contribuyentes.

“El nuevo enfoque de la razón de la existencia del Estado y de sus deberes primordiales trae como consecuencia que se precise un nuevo

papel para el juez, como garantista de los derechos humanos. Art 11 núm. 3, num7...” (Andrade Ubidia, Grijalva, & Storini, 2009, pág. 242)

Es así como el Tribunal Constitucional debe realizar su interpretación y análisis más allá de los elementos que las partes otorgaron con la finalidad de cumplir su función. A esto agregamos que incluso dentro del COT en el Artículo 85 se señala lo siguiente *“Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código. El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación.”* Lo cual refleja una vez más la responsabilidad del SRI por NO NOTIFICAR a quienes fueron directamente afectados.

“Si se busca el pronunciamiento de la Corte Constitucional lo jurídico es acudir a los procesos constitucionales específicos diseñados para el efecto. Estos son procesos constitucionales que aseguran el debido proceso, y por tanto incluyen los tipos de procedimientos, comparencias, argumentos, responsabilidades y decisiones adecuadas. En cambio si la propia Corte viola el debido proceso en el desempeño de sus competencias solo le espera una deslegitimación acelerada como órgano jurisdiccional.” (Andrade Ubidia, Grijalva, & Storini, 2009, pág. 276)

Por lo tanto, es importante que el Tribunal Constitucional, actualice sus métodos de interpretación y que estos sean concordantes con la realidad social, económica y el espíritu de la Constitución.

“De todos modos, la actuación del Estado como componedor de los conflictos particulares es insuficiente, al menos en materia tributaria, por tratarse de un ámbito en el cual justamente él es quien se halla

involucrado en las controversias, razón por la cual es menester buscar la seguridad mediante el derecho.” (García Belsunce, 2003, pág. 372)

Por lo cual recae sobre este Tribunal la tarea de darle seguridad jurídica a las actuaciones tanto de la administración como de la judicatura, lo cual no se refleja en esta sentencia.

CAPÍTULO III

MECANISMOS DE IMPUGNACIÓN PREVISTOS PARA LA CLAUSURA

3.1. Derecho a impugnar

El ciudadano tiene el derecho legítimo de impugnar contra cualquier acto administrativo o sentencia judicial. Este derecho lo puede exigir vía administrativa y vía judicial según sea el caso y está garantizado en los Artículos 75 y 76 de la Constitución de la República.

En principio, se espera que al acto administrativo primero se lo impugne vía administrativa y luego se lo haga vía judicial. En el caso de infracciones, específicamente las contravenciones y faltas reglamentarias podrán ser resueltas por la autoridad administrativa. En el caso de los delitos tributarios la autoridad competente para sancionar es el Juez de lo Contencioso Tributario y la impugnación se realiza solo vía judicial.

Es así como en el caso de contravenciones como el incumplimiento de deberes formales y en los casos específicos del Artículo 97.14 de la LO RTI, debe ser aplicada la sanción por la autoridad competente que es el Servicio de Rentas Internas. Para el efecto se procederá conforme al procedimiento promulgado en el Reglamento a clausura de locales comerciales que entró en vigencia el 2009.

Finalmente en contradicción al COT, el Artículo 64 de la LORTI eleva de contravención a delito el no entregar facturas. Por lo tanto acorde a las disposiciones del Código Orgánico Tributario la autoridad competente para sancionar sería el Juez de lo Contencioso Tributario por denuncia del SRI. Sin embargo en la Disposición General Séptima de la Ley a la Reforma de las Finanzas Públicas numeral iii) literal a) se establece que en circunstancias de flagrancia se aplicará inmediatamente la clausura por medio del SRI, y se

permite la impugnación de estas resoluciones ante el Juez Contencioso Tributario.

En este caso si bien es práctica para la autoridad administrativa, no se cumplen a cabalidad las normas contenidas en el Código Tributario, ni los principios procesales de contradicción, inmediación y legalidad como explicamos en capítulos anteriores.

Además de considerar a la clausura una sanción excesiva al incumplimiento de deberes formales, y más aún su tipología en el delito de defraudación por no entregar comprobantes de venta. La forma que la autoridad se basa para obtener pruebas del cometimiento de esta defraudación flagrante es inconstitucional. Utiliza la figura del agente encubierto, que es un fedatario que induce al contribuyente a error.

Los contribuyentes se quejan de que la aplicación de la medida sancionatoria de la clausura es excesiva pues la pérdida económica de una semana depende de la estabilidad del negocio. Sin descartar lo inapropiado de que un “fedatario” de la autoridad administrativa sea co-partícipe en el cometimiento de la infracción dando lugar muchas veces a que esta se cometa.

3.2 Mecanismos previstos para la impugnación de la clausura mediante vía administrativa; recursos y reclamos

Los Actos Administrativos tienen que gozar de legitimidad a través de la autoridad competente designada para el efecto. En el caso de la impugnación de la clausura vía administrativa, el Artículo 364 del COT establece que aquellos que sean sancionados por contravenciones o faltas reglamentarias pueden deducir los mismos recursos que en los casos de determinación.

Para el efecto caben los contenidos en el Artículo 115 que da la posibilidad de que quepa el reclamo, y los recursos del Artículo 140.- Revisión y Apelación.

Sin embargo el *Artículo 140* establece la posibilidad de que a las resoluciones administrativas se podrá interponer el recurso de apelación únicamente dentro del procedimiento de ejecución. Por lo tanto a los actos administrativos de resolución a la imposición de la sanción clausura no cabe la apelación.

“Este Excmo. Tribunal en un ya célebre fallo Fernandez Arias C/Poggio (t.247:646) expresó que la garantía del debido proceso legal implica que las decisiones de los órganos y tribunales administrativos puedan gozar de control judicial suficiente, lo que implica que en primer lugar, los particulares deben tener derecho a interponer un recurso ante los jueces ordinarios contra los actos administrados de carácter jurisdiccional, y en segundo lugar, la negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertido. (Lascano, Diaz, & Sieiro, 2002, pág. 533)

Por ende estos son los recursos que caben a la clausura impuesta bajo el procedimiento establecido en el reglamento a la clausura de locales comerciales promulgado el 2009.

3.2.1 RECLAMO

Los reclamos deben presentarse ante la respectiva dirección regional o provincial en los casos que no tengan domicilio en Pichincha. Los cuales serán remitidos en cuarenta y ocho horas al Servicio de Rentas Internas en Pichincha.

El Artículo 119 señala los requisitos del contenido del reclamo los cuales son la designación de la autoridad ante quien se formule; nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso; indicación de su domicilio permanente, y para notificación; Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho

en que se apoya; la petición o pretensión concreta que se formule; y, la firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

En caso de disponer pruebas para sustentar el reclamo, se las deberá adjuntar. Caso contrario se debe solicitar plazo para hacerlo. En caso de que la autoridad considere que el reclamo no está bien formulado, concederá un plazo de 10 días para completarlo.

Es importante tomar en cuenta que los medios de prueba admitidos son los mismos que cita el Código de Procedimiento Civil menos la confesión de funcionarios y empleados públicos. El testimonio se admitirá únicamente cuando no exista otra forma de probar lo alegado. El plazo para probar lo solicitará el reclamante y se lo fijará de acuerdo a la importancia de los hechos, en ningún caso podrá ser mayor a 30 días.

Una vez admitido a trámite el reclamo, para la sustanciación del mismo la autoridad administrativa competente dispondrá en una providencia la práctica de todas las diligencias que por su naturaleza puedan realizarse simultáneamente. Es posible que se delegue a otro funcionario el trámite, lo cual tendrá los mismos efectos.

La autoridad administrativa encargada de resolver el reclamo podrá disponer una audiencia para que las partes esclarezcan puntos del reclamo. Esta audiencia deberá disponerse en un máximo de 20 días antes del plazo para resolver el reclamo. El plazo general para resolver son 120 días hábiles desde el día siguiente de presentado el reclamo a excepción de los casos en los que se concedió plazo probatorio. En los cuales contará el plazo desde el día siguiente al vencimiento de este.

La resolución al reclamo deberá ser en forma escrita, con la enunciación de los fundamentos de hecho y de derecho que condujeron al pronunciamiento. El

deber de la administración de dictar la resolución e escrita no termina ni aun en los casos de silencio administrativo. El cual si no aceptare en todo el contenido del reclamo servirá de elemento de juicio para la sentencia en caso de haberse iniciado acción contenciosa administrativa.

3.2.2 RECURSO DE REVISIÓN

En el Artículo 143 del CO T establece que de oficio o por petición de parte, la autoridad competente de la administración tributaria iniciará el proceso de revisión tras una fundamentación basada en los errores de hecho ó derecho que contenga la resolución.

Así mismo se especifica su procedencia de la siguiente forma:

- “1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;*
- 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;*
- 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;*
- 4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;*
- 5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,*

6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.”

Para que el recurso proceda se abrirá un expediente sumario, para lo cual primeramente se deberá emitir un informe jurídico desde el Departamento Jurídico de la Administración Tributaria en base a uno de los numerales antes referidos, como consecuencia se abrirá un expediente sumario de necesitarse la actuación de pruebas. Si se trata de cuestiones de puro derecho no será necesario abrir el sumario.

En el caso Argentino el autor Luis Giangreco establece las posibilidades de nulidad del acto por faltas formales en el Acta de resolución de clausura.

“Art.140.- El acta será nula si falta la indicación de la fecha, o la firma del funcionario actuante, o la del secretario o testigos de actuación, o la información prevista en la última parte el artículo anterior” (Giangreco, 2002, pág. 104)

Por el contrario en el caso ecuatoriano la clausura es realizada en presencia de la administración tributaria que en la mayoría de casos la ejecuta la administración tributaria y en los casos de flagrancia a través del fedatario y sin firma en la resolución que se emite. Además la resolución no es más que un modelo estándar sin mayor especificación del acto de resolución de clausura.

Los requisitos formales y de nulidad en Argentina son más específicos

“De los artículos transcritos se puede efectuar una sinopsis de los factores que giran en torno a las actas procesales penales, considerando los siguientes tópicos: sujetos, circunstancias a exteriorizar, requisitos personales, requisitos formales y nulidad.

Sujetos: 1.- Juez

2.- Fiscal

3.- Funcionarios de policía

4.- *Funcionarios de fuerzas de seguridad*

Circunstancias a exteriorizar

- 1.- *Actos realizados por el propio funcionario*
- 2.- *Actos cumplidos en su presencia*

Requisitos personales

- 1.- *Juez: será asistido por un secretario*
 - 2.- *Fiscal: será asistido por un secretario*
 - 3.- *Funcionario de policía: será asistido por dos testigos*
 - 4.- *Funcionario de fuerzas de seguridad: será asistido por dos testigos.*
- Los testigos en ningún caso podrán pertenecer a la repartición cuando se trate de las actas que acrediten los actos irreproducibles y definitivos, tales como el secuestro, inspecciones oculares o requisa personal. No podrán ser testigos de actuación los menores de 18 años, los dementes y los que en el momento del acto se encuentren en estado de inconsciencia.*

Requisitos formales Las actas deberán contener:

- 1.- *Fecha*
- 2.- *Nombre y apellido de las personas que intervengan.*
3. *El motivo que haya impedido, en su caso, la intervención de las personas obligadas a asistir.*
- 4.- *La indicación de las diligencias realizadas y de su resultado.*
- 5.- *Las declaraciones recibidas; si fueron espontáneas o a requerimiento; si fueron espontáneas o a requerimiento; si las dictaron los declarantes.*
- 6.- *Firma por todos los intervinientes que deban hacerlo, cuando alguno no pudiese firmar, se hará mención de ello. Si tuviere que firmar un ciego o un analfabeto se le informará que el acta puede ser leída, y en su caso, suscripta por una persona de su confianza, lo que se hará constar.*

Nulidad El acta será nula si falta:

- 1.- *La fecha*
- 2.- *La firma del funcionario actuante*

3.-La firma del secretario o de los testigos de actuación. 4.-La mención de que se ha informado que el acta puede ser leída y suscripta por una persona de confianza, siendo que el obligado a firmar fuere ciego o analfabeto.” (Giangreco, 2002, pág. 105)

Estos requisitos aseguran al contribuyente que se da fe del acto mediante el acta, informándolo sobre la autoridad competente a realizar la y bajo que preceptos la realiza, detallando quienes son los funcionarios que la ejecutan y bajo que ordenes. Así el contribuyente tiene la seguridad de poder contradecir y exigir reposición en caso de que se confirme abuso de autoridad. Considero que la exigencia de estas especificaciones serían de gran utilidad para todos los casos de clausura, especialmente el de flagrancia que es el más vulnera derechos.

Para los casos impugnables por medio de este recurso el término de prueba lo señalará la administración sin poder ser inferior a cinco días ni más de veinte. Si bien ambas partes pueden presentar las pruebas que consideren necesarias en atención a las admitidas en el Código de Procedimiento Civil. Pese a que se permite interponer este recurso, no es viable puesto que su interposición no detiene el recurrir de la sanción, por lo cual el perjuicio económico causado es irreversible. Es decir no detiene la vulneración de los derechos y genera costas judiciales elevadas en comparación del perjuicio motivo de la sanción.

Se señala en el Artículo 145:

“Improcedencia del recurso.- No procede el recurso de revisión en los siguientes casos:

1. *Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Juez de lo Contencioso Tributario, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración;*
2. *Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143;*

3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate;
4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido; y,
5. Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva.”

La administración deberá dictar la resolución motivada en un término no mayor a 90 días, pronunciándose sobre el acto impugnado.

3.3 Mecanismos previstos para la impugnación de la clausura mediante vía judicial:

3.3.1 Acción Contenciosa Tributaria

Si bien en el caso de la aplicación de la sanción de clausura bajo el procedimiento de la disposición séptima para la reforma a las finanzas públicas, en el caso de flagrancia ya se impide acudir al recurso de revisión y de queja pues su aplicación es inmediata sancionando una esfera penal tributaria en caso de flagrancia. Por lo tanto conforme al Artículo 148 del COT, solo cabe la acción contenciosa tributaria para lo cual debería señalarse un día de Audiencia por lo menos para que el contribuyente ejerza su derecho de contradicción.

La imposición de esta sanción en caso de flagrancia debería corresponder al Juez de lo contencioso tributario pues se trata de un delito no de una mera resolución administrativa. No se ha otorgado competencia a la autoridad administrativa para resolver delitos en virtud del Artículo que hace referencia a la competencia penal en la esfera tributaria.

Para interponer este recurso es necesario que aún no hayan pasado 20 días desde que fue notificado y será necesario presentar la demanda en el domicilio del actor. Así la respectiva Secretaría asignará número a la causa.

Es importante cumplir con los requisitos del Artículo 231 que especifica que esta debe ser clara y específica en lo referente a los nombres del demandante, la acreditación de la representación, la especificación del acto que se impugna debidamente motivado, la pretensión, la designación de la autoridad demandada, la dirección para la citación, domicilio para ser notificado y las firmas conjuntas con su abogado defensor provistos de números de identificación.

En caso de declararse a la demanda obscura el Juez de Sustanciación pedirá al contribuyente que accionó complete los requisitos esenciales hasta dentro de 5 días, caso contrario podrá rechazar y archivar la demanda.

La norma establece que en casos de determinación tributaria o de ejecución se debe depositar un mínimo del 10% del valor de la cuantía exigida en la demanda caso contrario no se considerará presentado el recurso. En caso de la sanción de clausura no es necesario afianzar la pretensión.

Una vez que ingresó la demanda, y siendo calificada oportunamente, el Juez dispondrá se proceda a citar a las partes otorgando un término de 15 días para dar contestación conforme a los artículos 243 y 244 del COT.

Esta contestación no puede omitir la identificación de la autoridad que comparece como titular de la autoridad administrativa, la motivación en hechos y derechos, así como la dirección para futuras notificaciones. En caso de no contestación de la demanda, se entenderá como negativa pura y simple de la acción propuesta o ratificación de los fundamentos que motivaron la resolución. Se podrá continuar el trámite a petición de parte o de oficio. El demandado

tiene la obligación de presentar cualquier documento que haya servido para la resolución en copia certificada.

La presentación de la demanda contenciosa tributaria detiene la ejecución de la sanción, se podrá presentar pruebas conjuntamente a la demanda. El juez podrá en cualquier estado de la causa, antes de dictar sentencia asignar un plazo de 10 días para presentar pruebas y afirmar lo presentado en la demanda. Para el actor es sumamente importante pues comprometió su palabra y deberá utilizar todos los medios de prueba admitidos a excepción de la confesión de servidor público.

Las pruebas si bien son presentadas dentro del término probatorio, el actor tiene la posibilidad de hacerlo conjuntamente con la demanda. El tribunal en cualquier etapa del juicio puede solicitar pruebas, o la realización de investigaciones, siempre y cuando sea antes de la sentencia. Para el efecto se utilizará las partidas presupuestarias de la administración en el caso de que sea solicitado por el Tribunal. Caso contrario y en caso de no existir presupuesto asignado será el solicitante quien subvencione todo gasto que sea necesario.

El actor podrá desistir hasta antes de notificada la sentencia. En caso de abandono, el juez deberá declararlo, lo cual tendrá como efecto el fin del juicio. En ambos casos quien desista o abandone la causa será condenado a costas, las cuales incluirán las del abogado del demandado.

Al momento de dictar sentencia, la autoridad judicial deberá valorar las pruebas tanto plenas como semiplenas, aquellas aportadas por las partes, las practicadas de oficio e incluso las extemporáneas con la finalidad de esclarecer la decisión. Previo a emitir sentencia se examinarán los vicios de nulidad o la omisión de solemnidades sustanciales para luego analizar lo referente a la pretensión. Para el efecto la autoridad notificará a las partes y tendrá un plazo de treinta días. Dentro de este tiempo ambas partes pueden emitir informes

sobre derecho o solicitar audiencia de estrados para esclarecer aún más la controversia.

Sobre la sentencia caben los recursos de aclaración en caso de ser esta oscura y ampliación cuando se haya omitido algún punto a ser resuelto.

Con los mismos requisitos que la ley establece para presentar la demanda se podrán presentar las excepciones contenidas en el Artículo 212 del COT, las cuales son las siguientes:

- “1. Incompetencia del funcionario ejecutor;
2. Ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante;
3. Inexistencia de la obligación por falta de ley que establezca el tributo o por exención legal;
4. El hecho de no ser deudor directo ni responsable de la obligación exigida;
5. Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código;
6. Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;
7. Hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes;
8. Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan;
9. Duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una misma persona; y,
10. Nulidad del auto de pago o del procedimiento de ejecución por falsificación del título de crédito; por quebrantamiento de las normas que rigen su emisión, o falta de requisitos legales que afecten la validez del título o del procedimiento.”

Estas excepciones podrán ser interpuestas dentro de 20 días contados desde el día hábil siguiente a la notificación. El funcionario ejecutor deberá remitir al Juez de lo Contencioso Tributario en un plazo de cinco días con copia del proceso los respectivos anexos y las observaciones pertinentes. Para el efecto el Juez que recepta mandará a notificar al excepcionante, al ejecutor y a la

autoridad administrativa para que en el plazo de cinco días conteste. Transcurrido el plazo y aunque la autoridad no haya contestado se abrirá un plazo de cinco días para presentar pruebas en virtud del Artículo 281 del COT.

Una vez terminado el término probatorio y si el Juez competente no considera la práctica de más diligencias probatorias dictará sentencia. En dicha sentencia se condenará a costas al excipiente si hubo intención de demorar la ejecución de la sanción.

3.3.2 Casación

Respecto al recurso de casación, este será resuelto únicamente por los Jueces de la Corte Nacional. Conforme al Artículo 309 del COT se remitirá a las disposiciones de la Ley de Casación. Es posible recurrir en los casos de delito tributario, como lo resuelto bajo el procedimiento de la Disposición Séptima para la reforma de las Finanzas Públicas.

El recurso procede contra sentencias y autos que ponen fin a procesos de conocimiento dictado por las Cortes Provinciales. Por lo tanto fue necesario apelar antes de exigir la casación y ser el agraviado en la sentencia. El contribuyente tiene 5 días para interponer el recurso mientras la administración tributaria de ser el caso tiene 15 días.

Las causales están contenidas en el Artículo 3:

“1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;

2da. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la

decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente;

3ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto;

4ta. Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis; y,

5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.”

Los requisitos formales para la presentación del recurso están contenidos en el Artículo 6 de la Ley, los cuales incluyen la especificación de la sentencia, y las partes involucradas, las normas y solemnidades que se considera infringidas, la determinación de las causales y fundamentos en que se basa en recurso.

Para el efecto la sala sorteada dispone de 10 días para calificar la procedencia del recurso en base al Artículo 7:

“1ra.- Si la sentencia o auto objeto del recurso es de aquellos contra los cuales procede de acuerdo con el artículo 2;

2da.- Si se ha interpuesto en tiempo; y,

3ra.- Si el escrito mediante el cual se lo deduce reúne los requisitos señalados en el artículo anterior.”

En caso de ser admisible el recurso en virtud del Artículo 7 y 6, se notificará a las partes en un término de 3 días. El juez ordenará se eleve el expediente a la Corte Nacional de Justicia y las copias al juez competente de ejecutar el fallo. En un término de 15 días la Sala de la Corte Nacional examinará si fue correctamente admitido y declarará su admisión o rechazo. Si lo admite debe atenderse al Artículo 13 de esta Ley.

Recurrir a la casación puede solicitar se suspenda la ejecución de la sentencia recurrida mediante caución suficiente. Sin embargo esto no sucede pues la clausura ya concluyó generando los daños económicos al contribuyente.

En un término de diez días después de recepcionado el proceso la Sala de la Corte notificará a las partes y ordenará correr traslado a quienes corresponda con el recurso deducido, concediendo un término de cinco días para que sea contestado con los fundamentos respectivos, conforme al Artículo 13.

El recurso de casación no permite se practiquen pruebas. La Corte casará la sentencia de considerarlo procedente y expedirá la que corresponda en mérito de los hechos de la sentencia. Si el recurso es admitido por el numeral 2 del Artículo 3, la Corte anulará el fallo y en cinco días remitirá al órgano judicial o juez que corresponda en caso de recusación. Este deberá conocer y sustanciar desde el punto que se produjo la nulidad.

Este recurso será despachado en un término de 90 días, más un día por cada cien fojas. En virtud del Artículo 18 los jueces podrán condenar en costas al recurrente si se ha comprobado que lo interpuso con el propósito de retardar la ejecución del fallo.

En el caso de Ecuador, se vulneran las garantías de debido proceso principalmente el de defensa ya que en el caso de clausura por delito flagrante no es suspensiva la sanción mientras se recurre a la impugnación. Además conforme a la Corte Interamericana de Derechos Humanos todos los procesos deben tener dos instancias, mientras que en Ecuador se prevé solo una y después pasa a casación que es un recurso que analiza únicamente la legalidad de la sentencia sin permitir análisis de la prueba, de los hechos, de fondo o permitir la defensa.

En el artículo 84 se prevé la obligación a todo órgano con potestad normativa a adecuar las leyes y demás normas a los derechos contenidos en la

Constitución y Tratados Internacionales. Por lo tanto la garantía a la doble instancia contenida en el Artículo 8 numeral 2 literal h) de la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José) y el Artículo 14 numeral 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos son exigibles a ser incluidos en nuestro ordenamiento jurídico para los ilícitos tributarios. Esta garantía procesal debe conducir necesariamente a la exigencia de que para ejecutar una pena contra una persona, se necesite una doble conformidad judicial.

“...también debe tenerse en cuenta que la jurisprudencia ha entendido aplicables al procedimiento sancionador las garantías procedimentales previstas en la Constitución. Así la STC 81/2000, de 27 de marzo, ha destacado la aplicación del derecho de defensa, del derecho a ser informado de la acusación, del derecho a la presunción de inocencia, de la prohibición de utilizar pruebas obtenidas violentando los derechos fundamentales, el derecho a no declarar contra sí mismo y el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes entre otros.” (Aneiros Pereira, 2005, pág. 25)

3.4 Mecanismos previstos para la impugnación de la clausura mediante vía Constitucional

3.4.1 Acción de Protección

El Artículo 94 contenido en el capítulo III sección sexta del Título III de las Garantías Jurisdiccionales de la Constitución de la República referente a la Acción Extraordinaria de Protección establece que “ *procederá contra sentencias o autos definitivos en los que se haya violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Constitución, y se interpondrá ante la Corte Constitucional. El recurso procederá cuando se hayan agotado los recursos ordinarios y extraordinarios dentro del término legal, a menos que la falta de*

interposición de estos recursos no fuera atribuible a la negligencia de la persona titular del derecho constitucional vulnerado.”

Por lo tanto es un recurso válido en el caso de clausura flagrante pues la ley no prevé recurso de apelación, sin embargo no deja de recurrir la sanción pese a que se acuda a este recurso. Por lo tanto el perjuicio económico se genera de todas formas.

La Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Social en concordancia con el Reglamento de Sustanciación de Procesos en la Corte Constitucional marcan las reglas para llevar a cabo este recurso. La demanda deberá presentarse en la oficina de documentación de la Secretaría General o en las Oficinas Regionales de la Corte Constitucional quienes deberán remitir en 24 horas a la Secretaría General. La Secretaría es la encargada de mantener un registro de cada causa con los respectivos datos.

Acorde al Artículo 58 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Social “Art. 58.- Objeto.- La acción extraordinaria de protección tiene por objeto la protección de los derechos constitucionales y debido proceso en sentencias, autos definitivos, resoluciones con fuerza de sentencia, en los que se hayan violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Constitución” Este precepto en concordancia con el Artículo 437 de la Constitución de la República aseguran al ciudadano el poder recurrir para evitar la vulneración de sus derechos. Sin embargo en la práctica la primera causa de clausura es el delito flagrante que no se suspende por ningún medio de impugnación para el efecto lo que convierte lento y poco práctico el proceso de impugnación.

Por lo cual concluimos que es necesario establecer otro procedimiento de aplicación a la sanción por delito flagrante que sea en concordancia con el debido proceso y las garantías jurisdiccionales, además de enfatizar en la necesidad de establecer una pena que no sea tan excesiva y abusiva.

3.5 Necesidad de un procedimiento abreviado

Conforme al análisis que se ha realizado en este capítulo, es importante considerar la necesidad de un procedimiento abreviado para asegurar el efectivo acceso a la justicia por parte de los contribuyentes. Hemos a lo largo del presente trabajo ponderado los derechos constitucionales de los contribuyentes. Es además evidente como en la realidad económica actual, una sanción excesiva como esta se aleja del espíritu consagrado en la Constitución de la República. Aún más perjudica a la transformación de la justicia, la inexistencia de un procedimiento que permita la contradicción, intermediación, juez imparcial, y garantice el debido proceso.

Por lo tanto para no dejar en la indefensión a los contribuyentes y propender a una cultura tributaria interactiva y participativa es elemental el otorgamiento de la competencia para conocer estas causas. El juez imparcial permite que ambos contradictores se defiendan y no abusen de una posición privilegiada dentro de la contienda, como es el caso de la administración tributaria.

Para el efecto tórnese en cuenta las disposiciones contenidas en el Código de Procedimiento Penal respecto a los procedimientos abreviados. De este cuerpo legal compaginarías los lineamientos y necesidades para solventar la causa y delimitar la competencia del juez. Especialmente para los casos regulados por la disposición séptima de la ley para las finanzas públicas que son la clausura y el incumplimiento de deberes formales por parte del RISE.

El contenido de la disposición séptima y el reglamento a clausuras comerciales es inaceptable pues pese a citar la orden de señalar día y hora para una audiencia, se niega esta posibilidad en el caso de flagrancia perdiendo así el contribuyente su derecho a la defensa y al debido proceso; lo que inclusive resulta aberrante frente a los principios constitucionales de inmediatez y contradicción, hay que anotar que desde la vigencia de la Constitución del año 2008 el ordenamiento jurídico ha venido transformándose,

precisamente en atención a los principios antes enunciados, tanto que por ejemplo en materia penal existe actualmente jueces de flagrancia y por tanto Audiencias de flagrancia, que constituye la mínima garantía procesal que debe brindar el Estado a cualquier ciudadano procesado; no pudiendo estar la norma tributaria ajena a este lineamiento constitucional que evidencia una ideología garantista que permite entender al derecho como ese sistema dinámico que va más allá de la razón jurídica legicéntrica

En consecuencia de lo anterior estamos dentro de una norma que aun cuando está vigente, carece de eficacia jurídica, y claramente es inconstitucional, por tanto evidencia la crisis entre la realidad formal y sustancial de las que habla Luigi Ferrajoli, concluyendo éste que “por más que tenga una norma existencia formal o vigencia, puede muy bien ser inválida y como tal susceptible de anulación por contraste sustancial sobre su producción.” (FERRAJOLI, 2009, Pag. 20)

La referencia anterior guarda suprema importancia en los tiempos actuales en razón de la inscripción del Ecuador a partir del año 2008, en el desarrollo del garantismo, generando dentro del Estado Constitucional de derechos y justicia, un paradigma que en palabras del autor antes nombrado “No es otra cosa que una doble sujeción del derecho al derecho, que afecta a ambas dimensiones de todo fenómeno normativo: la vigencia y la validez, la forma y la sustancia, los signos y los significados, la legitimación formal y la legitimación sustancial o, si se quiere, la <racionalidad formal> y <la racionalidad material> weberianas”. Bajo esta lógica con la cual me identifiqué, definitivamente aun cuando el reglamento que faculta la clausura está vigente claramente es inconstitucional y por lo tanto carece de legitimidad, volviéndose indispensable la presencia de un juez imparcial que garantice el derecho del ciudadano contribuyente frente a la violación de cualquier nivel de legalidad por parte del poder público, porque ya no es el juez como en el viejo sistema positivista la boca de la ley, aun cuando este este vigente, en sujeción a la ley en cuanto es éste sea válida, es decir coherente con la Constitución y por tanto con el modelo constitucional

garantista que no es una mera formalidad, sino una cualidad contingente ligada a la coherencia que debe caracterizar al ordenamiento jurídico; en tanto esto no suceda la norma siendo inconstitucional debería no ser aplicada aun cuando este vigente y no halla declarado expresamente su inconstitucionalidad.

La designación de un juez tributario que permita la existencia de un procedimiento sumarísimo que atienda al principio de celeridad, uniformidad, debido proceso y posteriormente se pueda acceder a segunda instancia.

Conforme al Artículo 28 del Código de Procedimiento Penal esta competencia podría ser atribuida a los jueces de garantías penales para que conozcan de la causa y se garantice el debido proceso con la comparecencia inmediata de la fiscalía para realizar las investigaciones correspondientes.

Para iniciar el procedimiento al igual que en otros procesos es preciso identificar al procesado con nombres y apellidos completos, la identificación exacta y detallada de los hechos que fundamentan la acción.

Por lo tanto previo a sancionar al contribuyente con clausura es importante normar un procedimiento abreviado que permita se garantice la comparecencia del acusado para que este tenga conocimiento de los hechos argumentados y pueda acceder al derecho a la defensa,

Este procedimiento primeramente debe iniciar a petición de parte con la solicitud frente a un juez de garantías penales. Una vez aceptada la solicitud y admitida a procedimiento abreviado por un término de 2 días la fiscalía recolectará la información necesaria como indagación para fundamentar la resolución que finalmente tome el Juez designado.

Concluido dicho término se procederá a citar con la boleta respectiva para la realización de una Audiencia de juzgamiento. En esta Audiencia en la que el contribuyente pueda alegar y presentar pruebas para desarrollar su defensa.

De conformidad con el TÍTULO V de los procedimientos especial, Capítulo I Art. 369.- Admisibilidad.- En este Artículo se hace referencia a la “instrucción fiscal” comparecencia que garantizar á una investigación y esclarecimiento de los hechos para determinar si obró o no de mala fe el fedatario y/o el contribuyente.

La resolución de tramitar mediante procedimiento abreviado permite al contribuyente contradecir observando las reglas aplicables a la audiencia de juzgamiento del proceso ordinario. Es importante considerar que este juzgamiento lo planteamos con la modificación de la sanción para que esta no sea excesiva dentro de la órbita económica de los contribuyentes pero que sin embargo no se juzgue sin brindar las garantías del debido proceso entre ellas la del derecho a la defensa y contradicción.

En caso de que el juez de garantías penales rechace el conocimiento de la causa deberá pasar inmediatamente al Tribunal de Garantías Penales para que la tramite.

En consonancia a la economía procesal consideramos otorgar la competencia a juzgados de garantías penales por el contrario a crear juzgados especializados.

CAPÍTULO IV

4.1 Conclusiones

- Analizada la normativa jurídica vigente para la sanción de la clausura concluimos que es excesiva en términos económicos, no se ajusta a la realidad económica ni al espíritu garantista de la Constitución de la República. Más aún se contrapone al principio legal
- Existe contradicción dentro de la normativa dando paso al fenómeno de la ley penal en blanco lo cual dificulta una correcta administración de justicia y vulnera las garantías del debido proceso y el derecho a la defensa.
- Fundamentalmente no existe una correcta administración de justicia al juzgar conforme la apreciación de un fedatario, que no permite comprobar la existencia de un elemento constitutivo del delito importante, que es la existencia de dolo. Muchas veces es el fedatario el que induce a error y lo que es peor la carencia de juez imparcial para resolver la causa.
- Además no existe un procedimiento abreviado que se ajuste a las garantías del debido proceso o permita el acceso a recursos judiciales como la apelación en segunda instancia.
- Concluimos además que la administración tributaria evade su responsabilidad dentro de una correcta gestión tributaria al no controlar efectivamente el comercio informal ni brindar suficiente información al contribuyente respecto de la actividad tributaria en Ecuador.

4.2 Recomendaciones

- Recomendamos actualizar la normativa vigente respecto a la imposición de la sanción de clausura. Para lo cual se debería tomar en consideración la realización de un estudio económico a fondo del perjuicio a la economía nacional que genera la clausura.
- Recomendamos actualizar la normativa tributaria vigente y unificarla para eliminar el fenómeno de ley penal en blanco y que el contribuyente esté bien informado de las conductas punibles, las sanciones a las que se sujetaría (las que de ninguna forma serían excesivas, privativas de derechos o contradictorias entre sí) y la autoridad competente en concordancia con los principios generales del derecho y de la administración tributaria. Eliminando la sanción incluso por reincidencia.
- Reformar la ley para cambiar el procedimiento de aplicación de la sanción en caso de delito flagrante, determinando la autoridad competente para sancionar, una sanción pecuniaria y un procedimiento abreviado para asegurar la defensa y el debido proceso.
- Es urgente debido a los cambios económicos, sociales y culturales que atraviesa el país fomentar una efectiva, participativa y comprometida cultura tributaria. Para lo cual la planificación estratégica de programas de capacitación, difusión y socialización de la política tributaria, sus directrices y las actualizaciones legales es importante para mantener informada y actualizada a la ciudadanía tanto de los beneficios de la gestión tributaria y de la necesidad de esta para la consecución de las obras estatales.
- Recomendamos a la administración tributaria llevar a cabo las acciones necesarias para planificar la erradicación del comercio informal y las estrategias necesarias para que no se castigue excesivamente a

quienes llevan sus negocios en concordancia con los registros exigidos por la administración tributaria.

REFERENCIAS

Libros:

- Almeida Guzman, *Curso de Legislación Tributaria Corporativa*, 2001, Quito - Ecuador: Ecuador F.B.T Cía. Ltda. .
- Alurralde A. M., *El Agente Fiscal Encubierto y la sanción de clausura tributaria*, 2009, Buenos Aires - Argentina: Rubinzal y Asociados S.A.
- Álvarez Echangüe M, *Las Sanciones Tributarias frente a sus Límites Constitucionales*, 2004, Buenos Aires - Argentina: Ad-Hoc.
- Amatucci A, *Tratado de Derecho Tributario* 2001, Bogotá- Colombia : Temis S.A.
- Andrade Ubidia S, Grijalva A, & Storini C, *La Nueva Constitución del Ecuador.2009*, Quito -Ecuador: Corporación Editora Nacional.
- Aneiros Pereira J, *Las Sanciones Tributarias* 2005, Madrid-España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- Avila Santamaría R, Grijalva A, & Martínez R, *Desafíos Constitucionales, La Constitución ecuatoriana del 2008 en perspectiva* 2008. Quito - Ecuador: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Cazorla Prieto L.M, *Derecho Financiero y Tributario Parte General 2nda. Edición*, 2001. Elcano (Navarra)-España: Aranzadi Editorial.
- Delgadillo Gutierrez L.M, *Principios de Derecho Tributario* 1995, Mexico D.F- Mexico: LIMUSA S.A.
- Donna, E. A. *DERECHO PENAL PARTE GENERAL*,(2006), Buenos Aires - Argentina: RUBINZAL CULZONI EDITORES.
- Ferrajoli, Luigi. *Derechos y Garantías, La Ley del mas debil.* (2009). Madrid Espana: Editorial Trotta.

- Figueroa Lewin, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, 2002, Bogotá- Colombia: Nomos S.A.
- García Belsunce H, *Tratado de Tributación T. I Derecho Tributario Vol. 1*, 2003 Buenos Aires -Argentina: Astrea.
- García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario T.II Parte General 2 ed.*, 2003, Buenos Aires - Argentina: Depalma.
- Giangreco L , *Clausura Impositiva Cuestiones Técnico Procesales* , 2002. Buenos Aires-Argentina: La Ley.
- Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario 3 ed.* 1998. Buenos Aires -Argentina: Abeledo-Perrot.
- KELSEN, H. *TEORIA PURA DEL DERECHO.* (2008). MEXICOD.F: EDICIONES COYOACAN S.A.
- Lascano, M. R., Diaz, V. O., & Sieiro, H. D., *Impuestos, Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, 2002, Buenos Aires -Argentina, Editorial La Ley
- Lasalle, F. *Qué es una constitucion.* (2007). Bogota: Panamericana Editorial Ltda.
- Monroy Cabra, *Introducción al Derecho* 2003, Bogotá- Colombia: TEMIS S.A.
- Monroy Cabra, *La interpretación Constitucional*,2005, Bogotá- Colombia: Editorial ABC.

REVISTAS:

- Parbst, M. *Revista de Derecho Procesal Penal*, N^o 800. (2006-2).
Clausura de Local. Buenos Aires-Argentina.- Rubinzal Culzoni Editores

LEYES:

- Constitución de la República del Ecuador, <http://www.lexis.com.ec>
- Código Orgánico de la Función Judicial, <http://www.lexis.com.ec>
- Código Orgánico Tributario (COT), <http://www.lexis.com.ec>
- Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (LORTI),
<http://www.lexis.com.ec>
- Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (RALORTI), <http://www.lexis.com.ec>
- Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Social,
<http://www.lexis.com.ec>

ANEXOS

ANEXO I**SENTENCIA 004-11-SCN-CC
CASO 0072-10-CN****MARTES, MARZO 08, 2011****DECLÁRASE QUE EL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 329 DEL CÓDIGO
ORGÁNICO TRIBUTARIO NO SE ENCUENTRA EN CONTRADICCIÓN CON
LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA****I. ANTECEDENTES**

Resumen de admisibilidad

La presente consulta de constitucionalidad ha sido propuesta ante esta Corte Constitucional, para el periodo de transición, por el Juez Sexto de Garantías Penales del Guayas, respecto a la constitucionalidad o correcta interpretación del artículo innumerado (1), subsiguiente al artículo 329, que fue agregado por el artículo 21 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, del 29 de diciembre del 2007, del Código Tributario, que establece lo siguiente: "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 las actividades en el establecimiento clausurado", dentro de la acción de medidas cautelares N.º 1374-2010, seguida por José David Navia Santana, en calidad de representante legal y procurador común de la Compañía Turística Hotelera BORIPE S. A., en contra del Subsecretario Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur.

El Secretario General de esta Corte Constitucional, con fecha 04 de octubre del 2010 a las 17h32, ha certificado que en referencia a la acción N.º 0072-10-CN,

que contiene la consulta remitida por el Juzgado Sexto de Garantías Penales del Guayas, no se ha presentado otra demanda con identidad de objeto y acción.

Mediante providencia del 08 de noviembre del 2010 a las 09h30, el Dr. Manuel Viteri Olvera, Juez Constitucional Sustanciador, avoca conocimiento de la consulta de constitucionalidad signada con el N.º 0072-10-CN respecto al artículo innumerado (1), subsiguiente al artículo 329, que fue agregado por el artículo 21 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, del 29 de diciembre del 2007, del Código Tributario, presentada por el Juez Sexto de Garantías Penales del Guayas, con asiento en el cantón Guayaquil.

Detalle de la petición de consulta de constitucionalidad

La presente consulta constitucional tiene como antecedente la acción de medidas cautelares constitucionales N.º 13742010 propuesta por los señores José David Navia Santana, por los derechos que representa de las compañías TURISTICA HOTELERA BORIPE S. A., y DISCONGYP S. A.; Carlos Alberto Tapia Rizzo, Adriana Ángela Rizzo Serrano y Michelle Dennisse Tapia Rizo. El Juez Sexto de Garantías Penales del Guayas, de conformidad con lo establecido en el artículo 428 de la Constitución de la República, en concordancia con el artículo 142 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, suspende la tramitación de la causa con el objeto de elevar la correspondiente consulta a la Corte Constitucional, para que absuelva si el artículo innumerado (1), subsiguiente al artículo 329, que fue agregado por el artículo 21 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, del 29 de diciembre del 2007, del Código Orgánico Tributario es contrario a la Constitución o, en su defecto, indique la correcta interpretación o entendimiento.

Norma cuya constitucionalidad se consulta

La norma jurídica cuya constitucionalidad es objeto de consulta, es la contenida en el artículo innumerado (1), subsiguiente al artículo 329, que fue agregado por el artículo 21 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, del 29 de diciembre del 2007, del Código Tributario, que dispone:

"Art...(1).- 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".

Petición concreta

Con estos antecedentes, el Juez Sexto de Garantías Penales del Guayas solicita que la Corte Constitucional, absuelva si el artículo innumerado (1), subsiguiente al artículo 329, que fue agregado por el artículo 21 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, del 29 de diciembre del 2007, del Código Orgánico Tributario es contrario a la Constitución de la República o, en su defecto, indique la correcta interpretación o entendimiento.

II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

PRIMERO.- El Pleno de la Corte Constitucional, para el periodo de transición, es competente para conocer y resolver la presente causa planteada por el Juez Sexto de Garantías Penales del Guayas, de conformidad con lo establecido en el artículo 428 de la Constitución de la República, en concordancia con los artículos 141, 142 y 143 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, y lo dispuesto en el artículo 4 del Código Orgánico de la

Función Judicial; por lo que dicho Juez se encuentra legitimado para interponer la presente consulta de constitucionalidad.

La presente consulta de constitucionalidad de norma ha sido tramitada de conformidad con el ordenamiento jurídico constitucional y legal aplicable al caso.

SEGUNDO.- El objeto de la consulta de constitucionalidad es que la Corte Constitucional emita su pronunciamiento respecto a normas establecidas dentro de nuestro ordenamiento jurídico interno, que puedan contrariar los preceptos supremos establecidos en nuestra actual Constitución de la República o en Tratados Internacionales de Derechos Humanos, a fin de lograr establecer un sistema jurídico coherente en el cual no pueden existir normas infra constitucionales que sean contrarias a las mismas.

Nuestro anterior marco constitucional de 1998, facultaba, en su artículo 274, a que cualquier juez pudiera declarar inaplicable, por decisión propia, una norma que consideraba contraria a la Constitución; mientras que el artículo 428 de la actual Constitución señala que ante esta posibilidad, el juez debe remitir el expediente a la Corte Constitucional¹, con la indicación de la norma jurídica sobre cuya constitucionalidad existan dudas, a fin de que este organismo de control constitucional emita su pronunciamiento respecto a dichas normas jurídicas, constituyendo este hecho una de las modificaciones más relevantes que incorpora nuestra actual Constitución.

Asimismo, esta Corte reitera el principio de supremacía constitucional y la fuerza normativa de la Constitución, y en fallos anteriores ha señalado que "las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales", so pena de carecer de eficacia jurídica, conforme lo previsto en el artículo 424 de la Constitución de la República. De allí que la consulta de constitucionalidad tiene como finalidad lograr el pronunciamiento de la Corte Constitucional respecto a si las normas que el juez

o tribunal deben aplicar en la tramitación de las causas sometidas a su conocimiento, son o no contrarias a los preceptos contenidos en la Constitución de la República o los tratados internacionales de derechos humanos, es decir, el rol que desempeña la consulta es aclarar el panorama de los jueces en casos de duda respecto a la constitucionalidad de una norma puesta a su conocimiento dentro de un caso concreto, correspondiendo únicamente a la Corte Constitucional dilucidar este conflicto normativo, debiendo, en caso de encontrar contradicciones normativas con el texto constitucional, expulsar a esa norma del ordenamiento jurídico; sin embargo, aquello comporta un complicado ejercicio interpretativo, en donde la expulsión normativa debe ser la última medida adoptada por el juez constitucional, dando de esta forma cumplimiento a lo que doctrinariamente se conoce como el principio de "in dubio pro legislatore", por medio de lo cual ha de entenderse que en la promulgación de una norma, el legislador ha observado las disposiciones contenidas en la Constitución de la República, y en caso de duda respecto a la constitucionalidad o no de una determinada norma, se concederá el beneficio de la duda a favor del legislador y, por tanto, se considerará constitucional la norma consultada.

En la presente causa, efectivamente, conforme las normas supremas y secundarias previstas, la tramitación de la causa, motivo de la consulta, se encuentra suspendida en su trámite, y encontrándose dentro del plazo, se procede a la revisión de la constitucionalidad de la norma recurrida.

TERCERO.- De los antecedentes expuestos, corresponde a esta Corte Constitucional determinar si la norma impugnada se encuentra en contradicción o no con las normas constitucionales.

De la revisión de la demanda de consulta planteada por el legitimado activo, la duda razonable que surge está en que una vez presentada la acción de medidas cautelares, la jueza o el juez la calificará, disponiendo la correspondiente citación a la parte demandada. El juez convocó a las partes a

la audiencia de solicitud de revocatoria de la medida cautelar, en la cual, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 428 de la Constitución de la República, y el artículo 142 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, suspende la tramitación de la presente causa con el objeto de elevar la correspondiente consulta a la Corte Constitucional, para que absuelva si el artículo enumerado (1), subsiguiente al artículo 329, que fue agregado por el artículo 21 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, del 29 de diciembre del 2007, del Código Orgánico Tributario es contrario a la Constitución.

CUARTO.- De lo antes expuesto corresponde a esta Corte de Control Constitucional, como máximo órgano de interpretación constitucional, determinar la constitucionalidad o no de lo consultado, y para tal efecto corresponde dilucidar la siguiente interrogante:

¿Existe contradicción entre las normas de la Constitución y el Código Tributario, en cuanto a la clausura de un establecimiento?

Todo proceso judicial contiene etapas o momentos en su tramitación, en los que a las partes que intervienen les asisten sus derechos de participación en el mismo, como es el momento de presentación de la demanda, otro, el de calificación y citación, el de contestación de la demanda; la práctica de pruebas que son pedidas y/o debatidas oportunamente; posteriormente la presentación de los alegatos, para concluir con la sentencia; todo esto es realizado en base al derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela judicial efectiva, imparcial y expedita de los derechos e intereses de todas las personas, consagrado en nuestro texto constitucional en el artículo 75, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad, razón por la cual toda causa necesita de un procedimiento, cuya decisión judicial se sujetará a las exposiciones de las partes quienes están llamadas a precisar los hechos.

En el presente caso, la autoridad administrativa del SRI, en uso de sus facultades, ha procedido a clausurar un local por dar cumplimiento a las

normas legales y en aplicación del artículo innumerado (1), subsiguiente al artículo 329, y 70 del Código Tributario. El artículo 26 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional dispone que la finalidad de las medidas es evitar o cesar la amenaza o violación de los derechos reconocidos en la Constitución y en instrumentos internacionales sobre derechos humanos, lo cual no ocurre en el presente caso.

La clausura dispuesta por el SRI ¿viola principios constitucionales?

Cabe señalar que un acto administrativo únicamente puede ser revocado por la misma autoridad que lo expidió, o quien ocupe su cargo, inclusive una autoridad superior, según lo dispuesto en el inciso final del artículo 91 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva en consecuencia, en el presente caso no se han vulnerado garantías constitucionales ni existen contradicciones entre la norma suprema y la ley, ya que como ha quedado demostrado, el Servicio de Rentas Internas ha actuado dentro del ámbito de sus competencias y cumpliendo con el procedimiento establecido en sus normas rectoras.

En consecuencia, en el presente caso no se han violado garantías constitucionales ni existen contradicciones entre la norma suprema y la ley.

QUINTO.- Esta Corte Constitucional reitera, conforme lo ha señalado en anteriores fallos, la responsabilidad que tiene en el actual desarrollo de su función de controlar, interpretar constitucionalmente y de administrar justicia constitucional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 429 de la Constitución de la República. Cabe indicar también que el inciso final del artículo 27 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, cuando se trata de medidas cautelares dispone que: " No procederán cuando existan medidas cautelares en las vías administrativas u ordinarias, cuando se trate de ejecución de órdenes judiciales o cuando se interpongan en la acción extraordinaria de protección de derechos". Por todo lo

manifestado, en el presente caso no se hace necesario declarar la inconstitucionalidad de la norma impugnada.

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, administrando Justicia Constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, la Corte Constitucional, para el periodo de transición, en uso de sus atribuciones, expide la siguiente:

SENTENCIA

1. Declarar que el contenido del artículo 329 del Código Orgánico Tributario no se encuentra en contradicción con la Constitución de la República.
2. Notifíquese al Presidente del Consejo de la Judicatura, a fin de que instruya a juezas y jueces de instancia, Cortes Provinciales y a la Corte Nacional de Justicia, respecto al contenido de esta sentencia.
3. Devolver el proceso remitido a esta Corte al Juzgado de origen para que se continúe con el trámite correspondiente.
4. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

Razón: Siento por tal, que la Sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional, para el período de transición, con nueve votos de los doctores: Roberto Bhrunis Lemarie, Patricio Herrera Betancourt, Miguel Ángel Naranjo, Hernando Morales Vinueza, Ruth Seni Pinoargote, Nina Pacari Vega, Manuel Viten Olvera, Edgar Zárate Zárate y Patricio Pazmiño Freire, en sesión ordinaria del día miércoles veintiséis de enero del dos mil once. Lo certifico.

f.) Dr. Arturo Larrea Jijón, Secretario General.

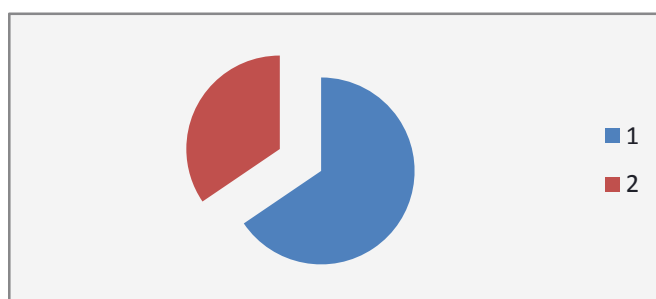
CORTE CONSTITUCIONAL.- Es fiel copia del original.- Revisado por f.)
Ilegible.- f.) Ilegible.- Quito, a 24 de febrero del 2011.- f.) El Secretario General.

ANEXO II

TABULACIÓN DE ENCUESTAS

Durante la primera semana de octubre de 2010 se realizaron 11 encuestas de 19 contribuyentes que fueron sancionados con clausura por delito flagrante.

		Porcentaje
Clausurados	19	100%
Entrevistados	10	53%



1.- Actividad económica del establecimiento comercial:

Actividad Económica		
Ropa Blanca	1	5%
Venta al por menor y mayor	6	32%
Bar-Cafetería	3	16%
No entrevistados		47%



2.- Régimen Impositivo Simplificado

Régimen Impositivo Simplificado

SI	0	0%
NO	10	53%
No entrevistado		47%



3.- Ha sido clausurado por el Servicio de Rentas Internas anteriormente?

SI	2	11%
NO	8	42%
No entrevistado	9	47%



4.- Por cuánto tiempo

10 días	2	11%
7 días	8	42%
No entrevistado	9	47%



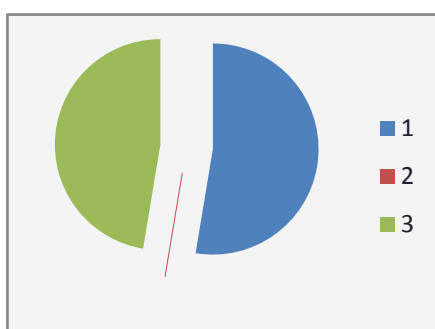
5.- Motivo de la clausura

Factura	10	53%
Otros	0	0%
No entrevistado	9	47%



6.- Quién ejecutó la clausura

SRI	10	53%
JUEZ	0	0%
No entrevistado	9	47%



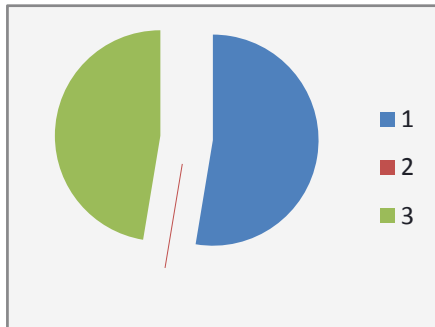
7.- Cuando notificaron de la sanción?

El día de clausura	10	53%
Antes de la clausura	0	0%
No entrevistado	9	47%



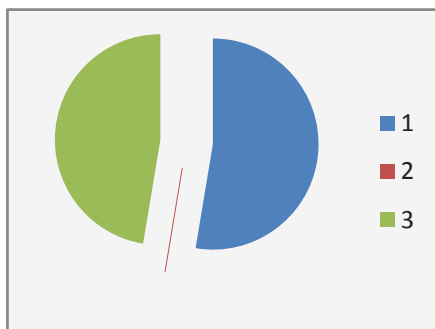
8.- Presentó algún recurso para detener la ejecución de la clausura

SI	1	5%
NO	9	47%
No entrevistado	9	47%



9.- Cree que es una medida exagerada?

SI	10	53%
NO	0	0%
No entrevistado	9	47%



Datos Extras:

Los contribuyentes opinan que:

- Es una forma de persecución
- El fedatario dejó la factura intencionalmente
- A un contribuyente le rebotaron cheques y le cerraron la cuenta porque no tenía ingresos para depositar en la cuenta.
- Notificaron al momento de clausurar sin opción a reclamo

- Clausuraron por \$0.70 durante 7 días, casi quiebran el negocio y perdieron muchos alimentos que no pudieron utilizar ni sacar por medio a quebrantar los sellos, pues la sanción sería agravada.
- Afecta la reputación del local y pierde clientela.
- Una contribuyente que fue clausurada ya estaba con dificultades de solventar los gastos del negocio y aunque ofreció la factura el fedatario alegó que no importaba porque estaba de apuro.
- Es injusto que los fedatarios por asegurar su empleo rechacen la factura para que el contribuyente se equivoque.
- Clausuraron 5 días después de haber sido entregada la factura y el SRI no identificó la hora ni la persona que no recibió la factura.
- Un local tuvo que despedir a 2 ayudantes por la pérdida ocasionada durante esa semana.