



“La proporcionalidad de la clausura tributaria por flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares y su repercusión en los derechos de trabajo y debido proceso”.

Línea de investigación

Gestión De Las Relaciones Jurídicas

Modalidad de titulación

Proyecto de investigación

Nombre de la Carrera

Derecho con énfasis en Derecho Empresarial y Tributario

Título a obtener

Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador

Nombre del autor

Guerrero Tapia Sasha Melissa

Nombre del tutor

Abogado Francisco Calvas Martillo

Ciudad y año

Samborondón - 2023

Porcentaje de Coincidencias



ANEXO N°15

CERTIFICADO DEL PORCENTAJE DE COINCIDENCIAS

Habiendo sido nombrado **Mgtr. Francisco Calvas Martillo**, tutor del trabajo de titulación **“La proporcionalidad de la clausura tributaria por flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares y su repercusión en los derechos de trabajo y debido proceso”** elaborado por **Guerrero Tapia Sasha Melissa**, con mi respectiva supervisión como requerimiento parcial para la obtención del título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**.

Se informa que el mismo ha resultado tener un porcentaje de coincidencias (10%)

 CERTIFICADO DE ANÁLISIS
magister

TESIS SASHA GUERRERO

10% Similitudes
6% Texto entre comillas
2% similitudes entre comillas
+ 1% idioma no reconocido

Nombre del documento: TESIS SASHA GUERRERO.pdf	Depositante: Francisco Andres Calvas Martillo	Número de palabras: 26.000
ID del documento: 2c79e37c6657691a1e36b99c3f22ab74626055e8	Fecha de depósito: 10/9/2023	Número de caracteres: 176.718
Tamaño del documento original: 1072,48 KB	Tipo de carga: Interface	
	Fecha de fin de análisis: 10/9/2023	



FRANCISCO ANDRÉS
CALVAS MARTILLO

Mgtr. Francisco Calvas Martillo

Tutor

Certificado de Aprobación de Tesis



ANEXO N°16

CERTIFICADO DE APROBACIÓN DEL TUTOR PARA LA PRESENTACIÓN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN CON INCORPORACIÓN DE LAS OBSERVACIONES DE LOS MIEMBROS DEL TRIBUNAL

Samborondón, 10 de Agosto de 2023

Magíster
Ab. Andrés Madero Poveda
Decano de la Facultad
Derecho y Gobernabilidad.
Universidad Tecnológica ECOTEC

De mis consideraciones:

Por medio de la presente comunico a usted que el trabajo de titulación TITULADO: "**La proporcionalidad de la clausura tributaria por flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares y su repercusión en los derechos de trabajo y debido proceso**" según su modalidad PROYECTO DE INVESTIGACIÓN; fue revisado y se deja constancia que el estudiante acogió e incorporó todas las observaciones realizadas por los miembros del tribunal de sustentación por lo que se autoriza a: **Guerrero Tapia Sasha Melissa**, para que proceda a la presentación del trabajo de titulación para la revisión de los miembros del tribunal de sustentación y posterior sustentación.

ATENTAMENTE,



FRANCISCO CALVAS MARTILLO

Mgtr. Francisco Calvas Martillo

Tutor

Agradecimientos

En primer lugar agradezco a Dios, por acompañarme y ser mi guía desde siempre, por levantarme cuando ya no he podido más, y darme esperanzas para seguir adelante sin importar lo difícil que sea.

A mi madre Mirian Tapia porque con su ejemplo me ha enseñado a ser una mujer trabajadora, fuerte y poderosa, a nunca rendirse y que todo lo que me proponga soy capaz de conseguirlo, gracias por ser mi inspiración.

A Rashell Vínces por acompañarme en todo el trayecto de la carrera y brindarme su apoyo incondicional siempre.

Especiales gracias a Mauricio Villagrán por guiarme y ayudarme incondicionalmente, por ser un gran pilar en esta última etapa.

A mis hermanos y mis amigos más cercanos por brindarme su amistad y apoyo moral, siempre e incondicionalmente.

Infinitas gracias a cada uno de ustedes por estar ahí en los momentos que más los he necesitado, sin ustedes no hubiera sido posible.

“Una mujer debe ser dos cosas: quien ella quiera y lo que ella quiera.”

Coco Chanel.

Dedicatoria

A mi hijo Derek, por ser el pilar fundamental de mi vida, por darme la fuerza para levantarme todos los días y seguir adelante.

Por ser la razón de mi existencia y hacerme querer ser mejor persona día a día, te amo tres millones de veces.

Resumen

El presente estudio investigativo abordó los desafíos legales derivados de la aplicación de la medida de clausura tributaria en casos de flagrancia, conforme lo establece la causal iii) del literal a) de la Séptima Disposición General de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, acción que es realizada por el Servicio de Rentas Internas (SRI). Se centró en analizar la proporcionalidad de esta sanción, específicamente en casos de flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares, y el impacto en el derecho al trabajo y al debido proceso. También se resaltó la importancia de considerar el impacto de esta sanción en los microempresarios del centro de Guayaquil. Se utilizó un enfoque cuantitativo para comprender en profundidad las experiencias y perspectivas de este grupo de emprendedores.

La problemática central de la investigación fue la existencia del principio de proporcionalidad en la sanción de clausura tributaria por flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares y asimismo si existía vulneración en los derechos de trabajo y debido proceso, en el momento de imponer la sanción, a las microempresas y pequeños emprendimientos. Por lo que el objetivo de la investigación fue analizar el impacto para evaluar la proporcionalidad de la sanción en relación con la infracción, e identificar alternativas menos graves para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales sin afectar desproporcionadamente a los microempresarios.

Como resultado de los métodos empíricos utilizados para el desarrollo de esta investigación se halló que la sanción afectó especialmente a emprendedores jóvenes y asimismo tuvo un impacto negativo en sus ingresos, además de que la mayoría de ellos no recibió apoyo legal en el proceso de la imposición de la sanción. Los resultados de esta investigación brindan un enfoque sólido para conciliar los intereses fiscales del Estado con los derechos y necesidades de este sector productivo.

Palabras clave: clausura, proporcionalidad, principios tributarios, debido proceso, derecho a la defensa, microempresarios.

Abstract

The present investigative study addressed the legal challenges arising from the implementation of the tax closure measure in cases of flagrancy, as stipulated by the causal iii) of literal a) of the Seventh General Provision of the Law for Public Finance Reforms, an action carried out by the Internal Revenue Service (SRI). It focused on analyzing the proportionality of this penalty, specifically in cases of flagrant failure to deliver or the delivery of irregular sales receipts, and its impact on the right to work and due process. The importance of considering the impact of this penalty on micro-entrepreneurs in the center of Guayaquil was also emphasized. A quantitative approach was used to gain an in-depth understanding of the experiences and perspectives of this group of entrepreneurs.

The central issue of the research was the existence of the principle of proportionality in the penalty of tax closure due to flagrant failure to deliver or the delivery of irregular sales receipts, and whether there was a violation of labor and due process rights at the time of imposing the penalty on micro and small businesses. Thus, the research objective was to analyze the impact to evaluate the proportionality of the penalty in relation to the violation, and to identify less severe alternatives to ensure compliance with tax obligations without disproportionately affecting micro-entrepreneurs.

As a result of the empirical methods used for the development of this research, it was found that the penalty particularly affected young entrepreneurs and also had a negative impact on their incomes. Additionally, most of them did not receive legal support in the penalty imposition process. The findings of this research provide a solid foundation to reconcile the fiscal interests of the State with the rights and needs of this productive sector.

Keywords: closure, proportionality, tax principles, due process, right to defense, microentrepreneurs.

Índice

Porcentaje de Coincidencias.....	2
Certificado de Aprobación de Tesis.....	3
Agradecimientos.....	4
Dedicatoria.....	5
Resumen.....	6
Abstract.....	7
Índice.....	8
Introducción.....	11
Planteamiento del Problema.....	12
Pregunta Problemática.....	14
Objetivos.....	14
Objetivo General.....	14
Objetivos Específicos.....	14
Justificación.....	15
I. Capítulo 1: Marco Teórico.....	17
1. El Derecho Tributario.....	18
1.1. Evolución del Derecho Tributario.....	18
1.1.1. Orígenes del derecho tributario.....	18
1.1.2. Edad Media y el surgimiento de los tributos feudales.....	18
1.1.3. Revolución Industrial y la consolidación del derecho tributario moderno.....	19
1.1.4. Siglo XX y la expansión de los sistemas tributarios.....	19
1.2. Principios del Derecho Tributario.....	23
1.2.1. Principio de legalidad tributaria.....	24
1.2.2. Principio de Generalidad tributaria.....	25
1.2.3. Principio de Progresividad y Proporcionalidad materia tributaria.....	26
1.2.4. Principio de Confianza Legítima.....	26
1.2.5. Principio de Capacidad Contributiva y de Equidad.....	28
1.2.6. Principio de Eficiencia tributaria.....	29
1.2.7. Principio de Simplicidad Administrativa en materia tributaria.....	29
1.2.8. Principio de Irretroactividad tributaria.....	30
1.2.9. Principio de Transparencia tributaria.....	30
1.2.10. Principio de Suficiencia recaudatoria.....	32
1.2.11. Principio de Igualdad.....	32
1.2.12. Principio tributario de No Confiscatoriedad.....	33
2. Derechos Humanos y Derecho Fiscal.....	34
2.1. Relación entre los Derechos Humanos y el ámbito tributario.....	35
2.2. Derecho al trabajo como Derecho Humano.....	36
2.3. Derecho a la Defensa y el Debido Proceso.....	39

3. Microempresas y Desarrollo Económico.....	40
3.1. Importancia de las microempresas en el contexto económico.....	40
3.2. Desafíos y oportunidades de las microempresas en el ámbito tributario..	40
4. Clausura Tributaria: Fundamentos teóricos.....	43
4.1. Legislación tributaria aplicable a la sanción de clausura en el Ecuador...	44
4.2. Procedimientos y plazos para la clausura tributaria.....	47
4.3. Consecuencias de la clausura tributaria.....	50
5. Principio de Proporcionalidad.....	51
5.1. Fundamentos y criterios para determinar la proporcionalidad en la clausura tributaria.....	52
5.2. Aplicación del principio de proporcionalidad en la sanción de clausura en flagrancia.....	53
6. Repercusión de la clausura tributaria en los derechos de trabajo y debido proceso.....	53
6.1. Impacto en el derecho al trabajo.....	54
6.2. Impacto en el debido proceso.....	54
7. Legislación Comparada.....	56
7.1. Análisis comparativo de legislaciones en la práctica de la sanción de otros países.....	56
II. Capítulo 2: Marco Metodológico.....	61
1. Enfoque de la Investigación.....	62
2. Tipos de Investigación.....	62
2.1. Investigación Exploratoria.....	62
2.2. Investigación Descriptiva.....	62
3. Periodo y Lugar donde se desarrolla la Investigación.....	63
4. Universo y Muestra de la Investigación.....	63
4.1. Universo.....	63
4.2. Muestra.....	63
5. Métodos Empleados.....	64
5.1. Métodos Empíricos.....	64
5.1.1. Entrevistas a Expertos.....	64
5.1.2. Encuestas Online.....	64
5.1.3. Observación.....	64
5.2. Método Estadístico.....	65
6. Procesamiento y Análisis de la Información.....	65
III. Capítulo 3: Análisis e interpretación de los resultados.....	66
1. Entrevistas.....	67
1.1. Resultados obtenidos.....	68
2. Encuestas Online.....	79

2.1. Resultados obtenidos.....	81
3. Análisis de los resultados.....	86
IV. Capítulo 4: Propuesta.....	90
1. Propuesta.....	91
1.1 Título de la Propuesta.....	91
1.2 Justificación de la Propuesta.....	91
1.3 Objetivo y Beneficio de la Propuesta.....	91
1.4 Factibilidad de la Propuesta.....	92
1.5. Recursos Necesarios.....	92
1.6. Principios que sustentan la propuesta.....	93
V. Conclusiones.....	100
VI. Recomendaciones.....	101
VII. Bibliografía.....	102

Introducción

El presente estudio investigativo aborda los desafíos legales derivados de la aplicación de la medida de clausura tributaria en flagrancia, que realiza el Servicio de Rentas Internas (SRI) y su impacto en el derecho al trabajo y el debido proceso, Por lo tanto, se analizará la proporcionalidad de esta medida; por lo que se llevará a cabo un repaso histórico del derecho tributario y sus principios, hasta llegar a las sanciones tributarias, con el propósito de identificar los cambios más significativos en este ámbito. Además realizaré una breve comparativa de la normativa internacional con la normativa tributaria nacional aplicable en la actualidad.

Analizaré la facultad sancionatoria a cargo del Servicio de Rentas Internas y el procedimiento de este, el cual tiene como fin la recaudación de tributos cuyos valores ingresan al Presupuesto General del Estado, es importante entender que, aunque el objetivo principal es aumentar la recaudación, no basta únicamente con tener un método eficaz si las medidas aplicadas vulneran los principios tributarios y los derechos de los contribuyentes, como la proporcionalidad y las garantías de defensa; a fin de salvaguardar los derechos de los contribuyentes y evitar posibles afectaciones injustificadas.

La normativa tributaria ecuatoriana establece tres causales para la sanción de clausura tributaria de un establecimiento y así mismo el cese de sus actividades económicas; para cumplir el objetivo de este proyecto centraré mi investigación en la tercera causal, establecida en el numeral iii) del literal a) de la Séptima Disposición General de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas la cual ha generado un amplio debate en el ámbito jurídico y económico. Esta sanción implica el cierre temporal de los establecimientos de los contribuyentes que incumplan con ciertas obligaciones tributarias, sin embargo, su aplicación plantea interrogantes sobre su compatibilidad con los principios de proporcionalidad y garantías de defensa reconocidos en el ordenamiento jurídico.

En este contexto, el proceso para llevar a cabo la sanción de clausura se establece en el literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas. Específicamente, uno de los aspectos que ha generado preocupación es la falta de notificación previa a los contribuyentes antes de la imposición de la sanción de clausura. Esta falta de notificación previa podría afectar gravemente los derechos de defensa de los contribuyentes, al privarlos de la oportunidad de presentar descargos o corregir las irregularidades detectadas en sus establecimientos.

Adicionalmente, es importante considerar el impacto de esta sanción en los microempresarios, quienes constituyen un sector clave en el desarrollo económico del país. La sanción de clausura puede tener consecuencias significativas para estos emprendedores, ya que no solo afecta su derecho de defensa y continuidad en el ejercicio de su actividad, sino también su estabilidad económica y su capacidad de regeneración de empleo.

Planteamiento del Problema

Las sanciones tributarias son uno de los componentes del estado, nacen por ahínco del sistema penal y se ha venido perfeccionando a lo largo de la historia, estas sanciones tienen como objetivo la obtención de impuestos por parte de los obligados tributarios.

El artículo 323 del Código Orgánico Tributario establece como una de las sanciones aplicables según el caso, la clausura del establecimiento, la cual comprende el cierre del establecimiento y el cese de sus actividades por ende la producción económica del contribuyente.

La autoridad para aplicar sanciones está establecida en la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas y existe debido a que entre el sujeto activo, en este caso el fisco y el sujeto pasivo o el microempresario se desarrolla una exigibilidad de cumplimiento de pago de tributos, entrega de información y obligatoriedad de emisión y entrega de comprobantes de venta; como resultado se da la potestad de sancionar el incumplimiento.

Habiendo entendido la facultad sancionadora que en este caso es competencia del Director del Servicio de Rentas Internas - SRI así como lo establece el artículo 67 de La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, me centraré en la sanción de clausura flagrante por la causal de –el no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios—, según lo establece la normativa vigente, la cual va desde siete días por primera vez y si existe reincidencia será extendida a diez días, pero en casos de flagrancia la sanción será inmediata y sin notificación previa por parte de la autoridad competente ni el delegado.

Sin embargo, aún existe un vacío en la investigación sobre las implicaciones específicas de esta sanción en el contexto de nuestros microempresarios.

El problema central que se plantea radica en la falta de comprensión respecto a cómo la sanción de clausura afecta los derechos y la actividad económica de los microempresarios. En particular, se desconoce cómo la falta de notificación previa, la proporcionalidad de la sanción y la falta de alternativas menos gravosas pueden influir en la estabilidad financiera, la continuidad de los negocios y la generación de empleo para este grupo específico de emprendedores.

Si bien es cierto el Código Orgánico Tributario establece que el contribuyente puede interponer una acción de impugnación de este acto sancionatorio ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, así como también la Constitución de la República del Ecuador lo faculta para interponer una acción de protección, pero ninguna de éstas acciones evita el ejecutamiento del hecho resultado de la sanción, lo cual resulta en un sin fin de afectaciones directas e inmediatas al microempresario ecuatoriano dueño del establecimiento clausurado vulnerando su derecho al trabajo para su desarrollo económico.

Por tanto, resulta esencial llevar a cabo una investigación que permita responder a las siguientes interrogantes: ¿Cuál es el impacto concreto de la sanción de clausura en los microempresarios? ¿En qué medida la falta de

notificación previa afecta los derechos de defensa de estos contribuyentes? ¿Es proporcional la aplicación de la sanción de clausura en relación con los incumplimientos tributarios cometidos por los microempresarios? ¿Existen alternativas menos gravosas que podrían garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales sin afectar desproporcionadamente a los microempresarios?

Al abordar estas interrogantes, se podrá obtener una visión más completa y precisa de cómo la sanción de clausura impacta a los microempresarios, lo cual permitirá proponer recomendaciones y soluciones específicas para conciliar los intereses fiscales del Estado con los derechos y necesidades de este grupo de contribuyentes.

Pregunta Problemática

¿Existe proporcionalidad en la sanción de clausura tributaria por flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares y cual es su repercusión en los derechos de trabajo y debido proceso?

Objetivos

Objetivo General

El objetivo general de esta investigación es analizar la sanción de clausura tributaria por flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares, evaluando su compatibilidad con el principio de proporcionalidad, garantías de defensa y su repercusión en los derechos de trabajo y debido proceso, así mismo proponer medidas para conciliar los intereses fiscales del Estado con los derechos y necesidades de estos contribuyentes.

Objetivos Específicos

- Analizar el impacto la sanción de clausura tributaria por flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares, su compatibilidad con las garantías de defensa y su repercusión en los derechos de trabajo y debido proceso;

- Evaluar la proporcionalidad de la sanción de clausura flagrante en relación con los incumplimientos tributarios cometidos por los microempresarios, considerando si la medida es adecuada y equitativa en función de la gravedad de las infracciones;
- Identificar alternativas menos gravosas a la sanción de clausura que puedan ser implementadas para promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin causar un impacto desproporcionado en los microempresarios, proponiendo medidas y soluciones viables en el marco del ordenamiento jurídico.

Justificación

La justificación de esta investigación se fundamenta en la necesidad de examinar y comprender el impacto de la sanción de clausura flagrante en los microempresarios ubicados en el centro de Guayaquil. Esta sanción, al ser aplicada sin notificación previa y sin una evaluación de proporcionalidad adecuada, puede generar afectaciones significativas a los derechos de defensa y al desarrollo económico de los microempresarios.

En primer lugar, resulta esencial investigar cómo la falta de notificación previa en la imposición de la sanción de clausura afecta los derechos de defensa de los contribuyentes. La falta de oportunidad para presentar descargos o corregir las irregularidades detectadas puede limitar el ejercicio pleno de los derechos de los microempresarios, vulnerando los principios fundamentales de un debido proceso y acceso a la justicia.

En segundo lugar, se requiere evaluar la proporcionalidad de la sanción de clausura en relación con los incumplimientos tributarios cometidos por los microempresarios. La imposición de una sanción tan drástica como el cierre temporal de los establecimientos comerciales debe estar en consonancia con la gravedad de las infracciones cometidas, evitando así consecuencias desproporcionadas y potencialmente perjudiciales para la actividad económica de los microempresarios.

Además, es importante considerar el impacto específico de esta sanción en nuestros microempresarios. Estos emprendedores constituyen un sector económico relevante y generador de empleo en la región, y su estabilidad financiera y continuidad empresarial son vitales para el desarrollo económico local. Por lo tanto, es fundamental comprender cómo la sanción de clausura puede afectar su capacidad para mantener sus negocios, generar empleo y contribuir al desarrollo socioeconómico de la región.

Mediante esta investigación, se busca proporcionar una base sólida de conocimiento que permita evaluar críticamente la aplicación de la sanción de clausura flagrante en el contexto de los microempresarios desde una perspectiva jurídica. Los hallazgos y conclusiones obtenidos podrán servir como fundamento para la formulación de propuestas y recomendaciones orientadas a conciliar los intereses fiscales del Estado con los derechos y necesidades de los microempresarios, buscando una adecuada protección de los derechos de defensa y promoviendo un ambiente favorable para el desarrollo empresarial en la región. Así, no se obstruye las facultades recaudadora y sancionatoria del SRI, sino que se lo realiza de una manera en la que guarde armonía con las garantías y principios constitucionales.

I. Capítulo 1: Marco Teórico

1. El Derecho Tributario

1.1. Evolución del Derecho Tributario

El derecho tributario, también conocido como derecho fiscal o derecho de impuestos, es una rama del derecho público que interacciones jurídicas resultantes de la imposición y la recolección de tributos por parte del Estado. Para tener una apreciación completa del entorno contemporáneo del derecho tributario, resulta fundamental examinar su desarrollo histórico, que ha sido influenciado por diversos factores a lo largo de los siglos.

1.1.1. Orígenes del derecho tributario

Los orígenes del derecho tributario se remontan a las antiguas civilizaciones de Mesopotamia, Egipto, Grecia y Roma, donde se registran los primeros indicios de imposición fiscal. En estas sociedades, los gobernantes establecían impuestos para financiar el funcionamiento del Estado y satisfacer sus necesidades militares y administrativas. Aunque los métodos y formas de recaudación variaban, se sentaron las bases para el desarrollo posterior del derecho tributario.

1.1.2. Edad Media y el surgimiento de los tributos feudales

Durante la Edad Media, el derecho tributario experimentó cambios significativos debido a la estructura feudal de la sociedad, “el tributo sería consecuencia del sometimiento de los súbditos a los señores, incluso cuando se van consolidando los Estados nacionales con fines absolutistas.” (García Novoa, 2012, p. 21); Los líderes feudales impusieron gravámenes y derechos sobre las tierras y las actividades económicas de sus vasallos. Con la llegada de los españoles al Ecuador emergieron nuevas formas de intercambio puestas por ellos y la tierra se convirtió en la principal fuente de economía. Este sistema feudal de tributación fue complejo y variado, con diferentes tipos de impuestos que se aplicaban a la agricultura, el comercio y otros aspectos de la sociedad feudal.

1.1.3. Revolución Industrial y la consolidación del derecho tributario moderno

Se puede decir que la primera manifestación de tributación en el Ecuador fue por imposición de los españoles que usaban sus leyes en nuestro territorio; así bajo la influencia de la Constitución Política Española (1812) que expresa la obligatoriedad de los españoles de contribuir en razón de sus haberes para los gastos del estado (Artículo 8).

La Revolución Industrial marcó un punto de inflexión en la evolución del derecho tributario. El rápido crecimiento económico y la transformación social generaron la necesidad de financiar el desarrollo industrial y social. Aparecieron impuestos sobre la renta, el consumo y la propiedad, lo que llevó a la consolidación del derecho tributario moderno.

Después de la separación de la gran Colombia y llegar a constituirnos como un estado independiente obteniendo así nuestra primera Constitución Política en el año 1830 en donde se acogió un régimen tributario que mantenía desigualdades en la carga impositiva, entonces “en este período, se llevó a cabo con dos tipos de tributos, a saber: los directos (tributo de indios y diezmo) e indirectos (alcabala, impuesto al consumo, etc.)” (Erazo Galarza, 2012, p. 61), los cuales eran desproporcionados debido a la gran y normalizada centralización del poder que existía en el país.

En consecuencia, en el gobierno de Vicente Rocafuerte se creó nuestra segunda Constitución Política del año 1835, en esta etapa surgieron los principios de proporcionalidad, capacidad contributiva y legalidad tributaria, sentando las bases de la teoría tributaria moderna.

1.1.4. Siglo XX y la expansión de los sistemas tributarios

De manera general, durante el siglo XX los sistemas tributarios se expandieron y se volvieron más complejos en respuesta a las necesidades de financiamiento de los Estados modernos. Se establecieron nuevos impuestos sobre la renta, el patrimonio, las transacciones comerciales y otros aspectos económicos. Además, se promovieron políticas fiscales para la redistribución

de la riqueza y la consecución de objetivos sociales. La evolución del derecho tributario en este período estuvo marcada por la aparición de nuevas teorías y enfoques, así como por el desarrollo de tratados internacionales para evitar la evasión fiscal.

En Ecuador Eloy Alfaro expide la nueva Carta Magna en el año 1906, en la cual resalta la desaparición de dos principios tributarios fundamentales como lo son el de igualdad y generalidad, dando paso a que en la creación de tributos estos pasen a segundo plano y así en beneficio al fisco. Los impuestos de aduanas y alcabalas, este último en un mejor porcentaje, eran los que sobresalían generando mayor cantidad de ingresos al estado.

En 1929 se crea una nueva Constitución Política que reintegra nuevamente los principios suprimidos en la que antecede, así mismo se crea el impuesto sobre la venta. Posteriormente se crea también el impuesto al patrimonio y se reforma el impuesto a la renta.

Un hecho importante de mencionar es la creación de entidades como la Contraloría por parte de la efímera Constitución Política de 1945 “Con el fin de cuidar de la correcta recaudación e inversión de los fondos del Estado, créase la Contraloría General de la Nación, dirigida por un Contralor General designado por el Congreso. El Contralor durará cuatro años en su cargo” (Constitución Política, 1945, Artículo 137), con el objetivo de brindar un mayor control en la administración tributaria. Sin embargo la siguiente Carta Magna de 1946 guardó estrecha relación con la que precedió.

En la década siguiente podemos resaltar dos hechos trascendentales, el año 1959 mediante un Decreto de Ley de Emergencia se creó lo que sería un gran avance para proteger la seguridad jurídica y el estado de indefensión de los contribuyentes, la primera *Ley de lo Contencioso Tributario*, y con ella el *Tribunal de lo Contencioso Tributario* ubicado en Quito con este se tendría la normativa necesaria para resolver las disputas entre el fisco y los contribuyentes. De esta misma manera se creó en 1963 el primer *Código Fiscal* y con él surgieron muchos hechos necesarios para la época, el investigador E. A. Jaramillo Vega expone en su obra Ecuador: sinceramiento tributario, todos

los 80 impuestos, que “se derogaron 1208 impuestos, se unificaron, simplificaron y racionalizaron más de 100 otros impuestos, se abolió el pernicioso remate de tributos (asentamiento) y se expidieron nuevos aranceles para el comercio exterior” (pág. 4), lo cual denota la necesidad de una normativa para el control en los impuestos existentes en la época. Así, que con todo esto se observa la necesidad de ampliar la normativa tributaria y con la Constitución de (1967) se modifica el artículo de la potestad de creación de tributos cambiando la palabra “renta” que fue la usada en todas las anteriores, por “gravámenes” usandola como sinónimo de “tributos” dando paso a la agrupación de las disposiciones tributarias existentes para denominarlo “Régimen Tributario”, también se establece por primera vez la figura de “la libertad y seguridad personales” en donde se enumeraban instancias y los procedimientos de éstas, lo que da alusión a la figura actual del debido proceso.

En 1975 se expide el *Código Tributario* trayendo como consecuencia modificaciones que daban mayor equidad y peso a los principios tributarios al sistema tributario existente en el Código Fiscal, éste fue reconocido no solo a nivel nacional sino que también por tributaristas internacionales, el cual constaba de cuatro libros: el libro primero “De lo Sustantivo Tributario”, el libro segundo “De los Procedimientos Tributarios”, el libro tercero “Del Procedimiento Contencioso” y por último el libro cuarto “Ilícito Tributario” que contenía el carácter penal del código.

Posteriormente se expide una ley que complementa al Código Tributario, la *Ley de Régimen Tributario Interno* en 1989 haciendo que la normativa tributaria guarde mayor armonía con la Constitución, en esta ley se regulaba de una mejor manera impuestos; como el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Renta y a los consumos especiales. Con ello mediante la Ley 41 fue creado el Servicio de Rentas Internas (SRI) en 1997, el cual se surgió como una entidad estatal, dotada de personalidad jurídica y totalmente independiente para proporcionar un mayor cumplimiento y mejor control del ordenamiento jurídico tributario; así, con el mismo objetivo, más adelante en el año 1998 la creación de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

En el gobierno de Mahuad en el año 1998 se promulga la Constitución de la República del Ecuador la cual nos denomina como un “estado social de derecho, soberano, unitario, independiente, democrático, pluricultural y multiétnico” (*Constitución Política De La República Del Ecuador*, 1998, Artículo 1). Esta es más constitucionalista y garantista que las anteriores analizadas hasta el momento trayendo consigo la agrupación de las personas y denominación de estas como grupos vulnerables y su tratamiento tanto en el sector privado como público.

En el ámbito tributario se aplicaron estímulos e impusieron exenciones, tales como las “prestaciones del seguro social en dinero no serán susceptibles de cesión, embargo o retención, salvo los casos de alimentos debidos por la ley o de obligaciones contraídas a través de la institución aseguradora y estarán exentas del pago de impuestos” (*Constitución Política De La República Del Ecuador*, 1998, Artículo 59), se aprecia que el tratamiento de los impuestos está más evolucionado en esta norma supra, tratando potestad de creación de tributos, las leyes tributarias, los fines de los tributos y en cuanto a los principios tipifica que:

Artículo 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país. (*Constitución Política De La República Del Ecuador*, 1998)

En el año 2005 fue expedido un nuevo Código Tributario que guardaba armonía con el anterior, pero se adaptaba mejor a la nueva realidad económica y social de la época, en cuanto a los principios tributarios estaban consagrados los siguientes: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Hay que mencionar también que, existían muchos tributos y algunos de estos no respetaban el principio de progresividad, además de que en este periodo de tiempo el IVA sufrió alteraciones en cuanto a su porcentaje, del 12% subió al 14%, después de este ser declarado inconstitucional (*Resolución Del Tribunal Constitucional No. 126, 2001*), para nuevamente bajar al 12%, estos son algunos de los desvaríos que sufrieron los impuestos por lo cual el fisco se preocupó más de incentivar la cultura tributaria en los ciudadanos.

En conclusión, el derecho tributario ha experimentado una evolución histórica significativa, desde sus orígenes en las civilizaciones antiguas hasta la complejidad de los sistemas tributarios modernos. El análisis de esta evolución proporciona una comprensión más profunda del marco normativo y los principios que rigen el derecho tributario en la actualidad. El estudio de la evolución histórica del derecho tributario permite contextualizar los desafíos y cambios.

1.2. Principios del Derecho Tributario

Los principios del derecho tributario son fundamentos normativos que guían la aplicación e interpretación de las leyes gubernamentales y proporcionan coherencia y equidad al sistema tributario. Estos principios reflejan los valores y objetivos que subyacen a la imposición y recaudación de impuestos. Partiendo de que nuestra Constitución establece los siguientes principios:

Artículo 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. (*Constitución De La República Del Ecuador, 2008*)

Igualmente es importante el Código Tributario que nos dice “El régimen tributario se regirá por los principios de, generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”. (Código Tributario, 2005, Artículo 5), añadiendo unos pocos principios a nuestra legislación, sin embargo son los los únicos principios reconocidos por el ordenamiento jurídico y que la corte se ha pronunciado con respecto a la aceptación de otros principios que, a pesar de no estar acogidos en la Constitución y demás leyes se encuentran implícitos en la doctrina tributaria que se prioriza al momento de imponer tributos “. . . Tal es el caso de principios como el de "proporcionalidad", "capacidad contributiva" y de "no confiscatoriedad",.”.(Corte Constitucional del Ecuador, 2015,Sentencia No. 016-15-SIN-CC, p. 9).

En resumen, los principios del derecho tributario han evolucionado a lo largo del tiempo, adaptándose a las necesidades sociales, económicas y políticas de cada época. El análisis de estos principios proporciona una base teórica sólida para comprender la evolución histórica del derecho tributario y su relación con los cambios en los sistemas fiscales y las políticas públicas. Estos principios, junto con otros, han influido en la configuración y desarrollo del derecho tributario en diferentes contextos históricos y jurisdicciones.

1.2.1. Principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad tributaria establece que sólo mediante una ley debidamente aprobada por el órgano legislativo competente se pueden crear, modificar o extinguir los tributos. Este principio busca garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes al limitar la discrecionalidad de la administración tributaria y proteger los derechos y garantías de los individuos, el principio de legalidad se ha convertido en un eje fundamental del derecho tributario, estableciendo límites claros a la actuación de las autoridades fiscales.

La Corte Constitucional establece:

El principio de legalidad en esta materia se encuentra previsto en el artículo 132 numeral 32 de la Constitución en concordancia con el

artículo 120 numeral 73 de la Carta Suprema. Ambas disposiciones determinan que la creación, modificación o supresión de tributos debe ser efectuado a través de una ley, cuya expedición le corresponde a la Asamblea Nacional. (*Sentencia No. 27-12-IN/20*, 2020, p. 6)

#LaCorteDICE Tributaria define que la finalidad “es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto la administración como el contribuyente sepan a qué atenderse al conocer de antemano qué es lo que tiene que hacer frente a sus actuaciones” (Arias Izquierdo & Arias Uzcátegui, 2023, p. 123).

1.2.2. Principio de Generalidad tributaria

En palabras sencillas, quiere decir que todo ciudadano, siempre en razón de su capacidad contributiva, sin ningún tipo de distinción de raza, creencias, sexo, género, etcétera; debe aportar para el sustento del gasto público.

Se ha dicho al respecto:

Este principio (. . .) pretende que no haya discriminaciones arbitrarias a la hora de establecer los tributos, y que éstos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias, sin que esto signifique que todas las personas deben pagar tributos, ni todos en la misma proporción, sino que todos los que tengan la necesaria capacidad contributiva puesta de manifiesto a través de la materialización de los hechos imponible tipificados en la ley, sin excepciones injustas; esto implica que aquellas personas sin capacidad contributiva no deben pagar impuestos, y quienes más tienen deben abonar más, de allí que el principio de igualdad y el de progresividad deben conjugarse con el de generalidad para que la carga impositiva cumpla además con el principio de justicia. (*Juicio No. 09501-2019-00183*, 2019)

1.2.3. Principio de Progresividad y Proporcionalidad materia tributaria

En líneas generales se entiende que mientras más aumentan los ingresos de los sujetos pasivos mayor debe ser su contribución al Estado.

En contrapartida, el principio de proporcionalidad busca que los impuestos contribuyan a una distribución equitativa y razonable de la carga fiscal, considerando la capacidad contributiva, es decir los diferentes niveles de ingresos y riqueza de los contribuyentes.

Este principio está estrechamente relacionado con los objetivos de equidad y capacidad contributiva en la imposición fiscal, sobre esto la Corte Nacional dice:

Para que un tributo guarde armonía con el principio de proporcionalidad, es necesario que su tarifa sea fijada en función de la aptitud para contribuir que tienen los contribuyentes, pues de esa manera se garantizará que un tributo sea justo y legítimo. Bajo esta perspectiva, debe entenderse que la proporcionalidad y equidad deben apreciarse como un solo concepto que denota justicia tributaria. (*Sentencia No. 043-15-SIN-CC*, 2015, p. 11)

Y en nuestra constitución en el artículo 300 le hace una distinción de importancia a este principio y el de proporcionalidad por ende no es solo deben predominar al momento de incorporar un tributo, sino también en todo lo que comprende el sistema tributario.

1.2.4. Principio de Confianza Legítima

Díaz P. en su obra sostiene que:

El principio de confianza legítima encuentra su origen en el Derecho alemán. Desde este ordenamiento, este principio general del Derecho, debido a la labor jurisprudencial del Tribunal de Justicia, se incorpora al ordenamiento jurídico de la Unión Europea y, desde allí, al resto de ordenamientos jurídicos. (Díaz Rubio, 2012)

Entre ellos el nuestro, dentro del Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, y demás reglamentos tributarios.

El principio tributario de confianza legítima es un principio fundamental en la legislación tributaria ecuatoriana que establece que los sujetos obligados pueden confiar en la actuación del fisco en materia tributaria y que el Estado debe respetar las expectativas legítimas de los contribuyentes en este ámbito. Este principio, junto con los demás desarrollados, se encuentra reconocido en el artículo 5 del Código Tributario.

El principio de confianza legítima tiene como objetivo proteger a los contribuyentes jurídicamente y evitar cambios en la legislación tributaria retroactivos o arbitrarios que puedan afectar sus derechos adquiridos. En otras palabras, tiene como objetivo proteger la creencia legítima de los contribuyentes de que las regulaciones fiscales permanecerán estables y predecibles.

En el contexto tributario de Ecuador, algunos elementos relevantes del principio de confianza legítima son:

- *Interpretación razonable:* Se considera que los contribuyentes pueden confiar en que la administración tributaria interprete razonablemente la ley tributaria. Esto significa que la administración tributaria no puede aplicar sanciones retroactivas o modificar las reglas de manera arbitraria si un contribuyente ha actuado de buena fe y de acuerdo con una interpretación razonable de la ley tributaria.
- *Actos administrativos favorables:* Las resoluciones, dictámenes o acuerdos administrativos que favorecen a los contribuyentes generan una expectativa legítima de que la administración tributaria no tomará medidas adversas en contra de ellos. En este sentido, la administración tributaria no puede revocar o modificar un acto administrativo favorable que ha sido obtenido por un contribuyente de manera retroactiva, salvo que se cumplan ciertos requisitos establecidos por ley.

- *Publicidad y claridad:* La administración tributaria debe asegurarse de que las normas tributarias sean publicitadas y fáciles de entender. Los contribuyentes tienen derecho a recibir información clara y accesible sobre las obligaciones y beneficios fiscales que les corresponden, así como sobre los procedimientos y plazos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En resumen, el principio de confianza legítima en el ámbito tributario tiene como objetivo proteger los derechos de los contribuyentes y asegurar la seguridad jurídica en las relaciones entre ellos y la administración tributaria.

1.2.5. Principio de Capacidad Contributiva y de Equidad

El principio de capacidad contributiva a pesar de no estar reconocido como tal en nuestro ordenamiento jurídico, la corte establece que los impuestos deben ser proporcionales a la capacidad económica de los contribuyentes.

Según este principio, aquellos con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida al sostenimiento de los gastos públicos, el tributarista José Vicente Troya (2003) sostiene que “La existencia del principio de capacidad contributiva es una extensión de la aplicación de los derechos humanos.” (p,50), también que este principio es el resultado de la unión del de equidad y la progresividad; así, siguiendo su interpretación el que este principio no se encuentre en nuestra Carta Magna no impide que deba usarse como un prerrequisito obligatorio al momento de establecer un tributo ya que en su accionar éste se relaciona con muchos principios constitucionales y tributarios.

A lo largo de la evolución histórica, este principio ha adquirido mayor importancia, especialmente en períodos de redistribución de recursos y en la búsqueda de otorgar una mayor justicia en los sistemas tributarios, en la actualidad este opera bajo “una triple función, como fundamento, límite y orientación de la actividad tributaria” (Armijos González, 2021).

Es ampliamente conocido y aceptado que el principio de equidad es actualmente que está más directamente relacionado con el de capacidad

contributiva, este se clasifica en equidad horizontal y vertical, en la cual en esta última se refiere a que el tributo se plantea de acuerdo al nivel de riqueza que posean los contribuyentes, es así que mientras más riqueza exista en el sujeto mayor debe ser su contribución al fisco.

1.2.6. Principio de Eficiencia tributaria

Este principio se refiere a que el Estado debe contar con un sistema tributario que le permita recaudar los tributos necesarios de manera eficiente y efectiva, sin generar costos innecesarios para los contribuyentes.

En lo que tiene que ver con la recaudación de tributos se relaciona a que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible tanto para la administración como para el contribuyente, mientras que en el diseño del tributo lo que se busca es que el impuesto no provoque distorsiones en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes. (*Juicio No. 17510-2016-00322, 2017*)

En resumen, el principio de eficiencia tributaria se aplica en la legislación ecuatoriana a través de medidas que buscan mejorar la eficiencia y la efectividad en la recaudación de tributos, reducir la carga administrativa para los contribuyentes y promover la cultura tributaria.

1.2.7. Principio de Simplicidad Administrativa en materia tributaria

Este principio hace referencia a qué la administración tributaria posea los mecanismos necesarios para que los trámites de los ciudadanos puedan realizarse de manera sencilla y así garantizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Así mismo, este principio también irradia el espectro de creación de normas de fácil comprensión para los administrados y la concreción de los sistemas internos y externos de control de la Administración Tributaria. Es claro que mientras menos complejo sea el sistema tributario más fácilmente los administrados pueden cumplir con sus obligaciones y a la administración realizar los correspondientes controles. (*Juicio No. 17510-2016-00322, 2017*)

1.2.8. Principio de Irretroactividad tributaria

Este principio establece que las leyes tributarias no pueden aplicarse retroactivamente. En otras palabras, las leyes tributarias sólo pueden aplicarse a partir de su entrada en vigencia y no pueden afectar situaciones jurídicas que se hayan producido con anterioridad, de esta manera, se protege la estabilidad y la previsibilidad en las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes.

La Corte Nacional se ha pronunciado al respecto “El principio de irretroactividad se conjuga por esencia al principio de legalidad y se lo puede resumir en el hecho de que las normas tributarias rigen hacia el futuro” (*Juicio No. 17510-2016-00322, 2017*).

Existen algunas excepciones al principio de irretroactividad tributaria en la doctrina ecuatoriana, como por ejemplo, la retroactividad expresamente prevista por la ley, la retroactividad en beneficio del contribuyente, esto aplicando el principio de favorabilidad; y la retroactividad en caso de corrección de errores o irregularidades en la aplicación de la ley tributaria.

En estos casos, la retroactividad debe estar debidamente justificada y no puede afectar derechos adquiridos por los contribuyentes.

1.2.9. Principio de Transparencia tributaria

El principio de transparencia tributaria establece que el Estado debe garantizar que el proceso de recaudación de tributos sea transparente y que los contribuyentes deben tener acceso a información clara y precisa sobre cómo se utilizan los recursos públicos y cómo se administran los tributos.

La transparencia tributaria en Ecuador se garantiza a través de la aplicación de una serie de medidas que permiten a los contribuyentes tener acceso a información clara y precisa sobre el uso de los recursos públicos. Estas medidas incluyen:

- La publicación de información sobre el presupuesto del Estado y la ejecución de los gastos públicos.

- La publicación de información sobre los ingresos tributarios y la recaudación de impuestos.
- La publicación de información sobre los procedimientos tributarios y los derechos y obligaciones de los contribuyentes.
- La promoción de la cultura tributaria y la educación fiscal para que los contribuyentes conozcan sus derechos y obligaciones.

Además, el Servicio de Rentas Internas (SRI) de Ecuador cuenta con una serie de herramientas y servicios en línea que permiten a los contribuyentes acceder a información sobre sus obligaciones tributarias y el uso de los recursos públicos.

La Corte Constitucional nos hace la distinción entre el fisco y el contribuyente:

El principio de transparencia engendra obligaciones de carácter individual y de carácter estatal. Comenzando con esta últimas, el principio de transparencia tributaria obliga al Estado a (i) declarar y explicar de forma pública y entendible cuales son los fines que se persiguen mediante la política tributaria; (ii) mantener públicos los niveles de recaudación, discriminados por el tipo de tributo y sectores de la sociedad; (iii) dar conocer el plan de distribución y de financiamiento que se realizará con base a los tributos recaudados; (iv) permitir el fácil acceso a la normativa y regulaciones tributarias; (v) trabajar para la eliminación de toda forma de ambigüedad y vaguedad en las normas y regulaciones tributarias; (vi) facilitar la tramitación de solicitudes y peticiones; (vii) combatir los delitos y contravenciones tributarias; (viii) mantener un nivel óptimo de estudios y de retroalimentación informativa para poder justificar las modificaciones estructurales que se necesiten para hacer más eficiente la recaudación y distribución fiscal; entre otros. (*Sentencia: No. 47-15-IN/21, 2021, p. 18*)

Les exige a los contribuyentes: (i) cumplir con veracidad con sus deberes formales, particularmente en lo relativo a la declaración de

tributos, y el respeto de las normas contables y financieras; (ii) celebrar actos jurídicos y transacciones económicos, evitando falsear su real contenido económico y jurídico; (iii) evitar incurrir en conductas de delitos y/o contravenciones tributarias; (iv) abstenerse de aprovecharse de beneficios tributarios de forma indebida, es decir sin cumplir los presupuestos exigidos por la ley; entre otras cosas. (*Sentencia No. 47-15-IN/21*, 2021, p. 19)

1.2.10. Principio de Suficiencia recaudatoria

La suficiencia recaudatoria se garantiza a través de la implementación de una estructura tributaria, la cual se basa en impuestos directos e indirectos que permiten al Estado recaudar los tributos necesarios para financiar sus gastos y cumplir con sus obligaciones.

Además, el Estado ecuatoriano cuenta con diversas medidas para garantizar la suficiencia recaudatoria, como la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, la simplificación de los procedimientos tributarios y la promoción de la cultura tributaria. Este principio se encuentra establecido en la Constitución de la República del Ecuador y en otras leyes y normativas tributarias del país.

La Corte Constitucional dice sobre este que, “el principio de suficiencia recaudatoria, mismo que se encuentra dirigido a velar por que la recaudación de tributos sea la suficiente para el financiamiento del gasto público” (*Sentencia No. 010-15-SIN-CC*, 2015, p. 18).

1.2.11. Principio de Igualdad

A lo largo de la evolución histórica del derecho tributario, el principio de igualdad ha sido objeto de debate y ha dado lugar a interpretaciones diversas, especialmente en relación con la progresividad de los impuestos y las exenciones fiscales.

El principio de igualdad tributaria establece que los contribuyentes en situaciones similares deben ser tratados de manera igual en términos

tributarios, guardando estrecha relación con el principio de equidad. Este principio busca evitar cualquier forma de discriminación o privilegio injustificado en la imposición fiscal.

La Corte Nacional se ha pronunciado al respecto de aquel principio citando a Roberto Dromi “La igualdad no solo debe ser legal; es necesaria la equidad administrativa plasmada en la realidad, que es, ante todo, la igualdad de oportunidades y la ausencia de cualquier tipo de discriminación” (Roberto Dromi, Derecho Administrativo 11a Edición, Editorial Ciudad Argetina Hispania Libros, Buenos Aires, 2006, págs. 223-225). (*Juicio No. 17510-2016-00322*, 2017).

1.2.12. Principio tributario de No Confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad establece que la carga tributaria no debe ser tan alta que impida al contribuyente el disfrute de sus derechos fundamentales, como el derecho a la propiedad y el derecho al trabajo. En otras palabras, el Estado no puede imponer tributos que sean tan elevados que impidan el desarrollo económico del contribuyente.

Al respecto la Corte Constitucional se ha pronunciado alegando que;

Aunque este principio no se encuentra establecido en la Constitución de la República del Ecuador ha sido desarrollado en jurisprudencia de la Corte Constitucional del Ecuador quien ha emitido distintos criterios en relación al principio de no confiscatoriedad, en este sentido, se ha señalado que los tributos no deben ser tan altos que tengan efectos confiscatorios, y que es necesario que se respete el principio de proporcionalidad. (*Sentencia No. 022-15-SIN-CC*, 2015)

71. Bajo esta lógica, el principio de no confiscatoriedad, en materia tributaria, busca prohibir que se suprima de manera radical la propiedad y/o la renta de los individuos. De hecho, esta prohibición no sólo protege la dimensión individual de la propiedad privada, sino que además sirve como un escudo para tutelar su fin social, por cuanto de anularse completamente la propiedad o renta de las personas,

desaparecería el sustrato económico que hace posible la recaudación tributaria, y en consecuencia sería inviable el coste de los derechos y servicios que garantiza y ofrece el Estado. (*Sentencia: No. 47-15-IN/21, 2021, p. 18*)

La determinación de si un tributo es confiscatorio o no depende de varios factores, como la capacidad económica del contribuyente, la naturaleza del tributo y la finalidad del mismo. En general, se considera que un tributo es confiscatorio cuando supera el 50% de la renta o ingresos del contribuyente. Si un tributo es considerado confiscatorio, el contribuyente puede recurrir a los tribunales para impugnar su pago. En estos casos, los tribunales pueden declarar la inconstitucionalidad del tributo y ordenar su devolución.

En resumen, el principio tributario de no confiscatoriedad es un principio fundamental en la legislación tributaria ecuatoriana que busca garantizar que la carga tributaria no sea excesiva y no afecte la capacidad económica del contribuyente.

2. Derechos Humanos y Derecho Fiscal

El reconocimiento y respeto de los derechos humanos constituyen un aspecto fundamental en el ámbito tributario. Los derechos humanos y el derecho fiscal se relacionan en la medida en que los tributos son una fuente de financiamiento para el Estado, que a su vez tiene la responsabilidad de asegurar el respeto y la salvaguardia de los derechos humanos. En este sentido, el derecho fiscal debe ser compatible con los derechos humanos y no debe afectar el ejercicio de estos derechos, los cuales son inherentes a todos los individuos, que garantizan su dignidad, libertad y desarrollo integral.

Los derechos humanos se protegen en el ámbito fiscal a través de la aplicación de una serie de medidas como lo son los Principios Tributarios que garantizan que los tributos sean recaudados de manera justa, equitativa, etc; la promoción de la cultura tributaria y la educación fiscal para que los contribuyentes conozcan sus derechos y obligaciones; y la aplicación de tecnologías de la información y la comunicación para mejorar la eficiencia y la

efectividad en la recaudación de tributos. La importancia de proteger los derechos humanos en el ámbito fiscal radica en que los tributos son una fuente de financiamiento para el Estado, que tiene la responsabilidad de garantizar el respeto y la protección de los derechos humanos. Así en la obra *Tributación y Derechos Humanos* Celi de la Mota dice “Los individuos gozan de derechos políticos, económicos, sociales y culturales, mas al mismo tiempo, deben pagar tributos” (Celi de la Mota, 2011, p. 159) con esto concluyo que, si el derecho fiscal afecta el ejercicio de los derechos humanos, se estaría vulnerando la dignidad humana y la igualdad ante la ley. Por ello, existen organismos internacionales encargados de velar por el respeto y la protección de los derechos humanos en el ámbito fiscal, como la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En este contexto, es necesario analizar la relación existente entre los derechos humanos y el derecho fiscal, destacando la importancia de dos derechos fundamentales: el derecho de defensa y el derecho al trabajo.

2.1. Relación entre los Derechos Humanos y el ámbito tributario

La interrelación entre los derechos humanos y el ámbito tributario es compleja y multifacética. Por un lado, los tributos juegan un papel primordial en la financiación de los derechos económicos, sociales y culturales, como la educación, la salud y la vivienda. Además, los sistemas tributarios deben ser diseñados de manera justa y equitativa, evitando cualquier forma de discriminación y fomentando la igualdad de oportunidades. En este sentido, es esencial analizar cómo las políticas fiscales pueden contribuir a la realización de los derechos humanos y la reducción de las desigualdades socioeconómicas.

Sin embargo, también es importante reconocer que en algunos casos, las políticas tributarias podrían influir negativamente en el ejercicio de determinados derechos humanos. Por ejemplo, la imposición de impuestos regresivos o la falta de consideración de la capacidad económica de los contribuyentes pueden generar situaciones de desigualdad y vulnerar los derechos de las personas. Por tanto, es necesario encontrar un equilibrio entre

la necesidad de recaudar recursos para el bienestar social y el respeto de los derechos humanos, promoviendo un sistema fiscal que sea justo, proporcional y respetuoso de los derechos fundamentales.

En conclusión, la relación entre los derechos humanos y el derecho fiscal es crucial para garantizar un sistema tributario equitativo y respetuoso de la dignidad humana. El derecho de defensa y el derecho al trabajo son dos derechos fundamentales que deben ser protegidos en el ámbito tributario. Asimismo, es necesario analizar cómo las políticas fiscales pueden contribuir a la realización de los derechos humanos, al mismo tiempo que se evitan posibles impactos negativos en el ejercicio de estos derechos. Un enfoque integral que tenga en cuenta los derechos humanos en el ámbito tributario es esencial para promover la justicia, la equidad y el desarrollo sostenible.

2.2. Derecho al trabajo como Derecho Humano

El desarrollo histórico del derecho al trabajo en Ecuador ha sido marcado por diversas etapas y cambios en la legislación laboral, con el objetivo de mejorar la protección de los derechos de los trabajadores.

La primera ley que reguló el trabajo en Ecuador fue la ley de la Policía de 1906, la cual establecía limitaciones en la duración y horario de trabajo, días de descanso semanal y prohibía el trabajo infantil.

En 1938, llega la Confederación de Obreros del Ecuador (COE) y debido a su exigencia se creó el primer Código de Trabajo del país, que amplió las regulaciones laborales y estableció por primera vez la jornada máxima de trabajo de 8 horas diarias y 48 horas semanales. Además, se establecieron medidas para proteger a los trabajadores en términos de salarios, seguridad social y protección contra discriminación.

En la década de 1970, se produjo una ampliación de los derechos de los trabajadores, con la promulgación de leyes que establecían el derecho a la huelga, el derecho a la igualdad de trato y la protección de los derechos de las mujeres trabajadoras.

En las últimas décadas, se han producido cambios significativos en la legislación laboral ecuatoriana para fortalecer la protección de los derechos de los trabajadores, incluyendo la prohibición del trabajo infantil y del trabajo forzado. Además, se ha establecido una mayor protección para los trabajadores migrantes y se han establecido medidas para eliminar la discriminación laboral.

Por otro lado, el derecho al trabajo es un derecho humano reconocido a nivel internacional, que garantiza a todas las personas el acceso a un empleo digno, justo y equitativo.

Y en el Ecuador está reconocido en la Constitución de la República:

El trabajo es un derecho y un deber social, y un derecho económico, fuente de realización personal y base de la economía. El Estado garantizará a las personas trabajadoras el pleno respeto a su dignidad, una vida decorosa, remuneraciones y retribuciones justas y el desempeño de un trabajo saludable y libremente escogido o aceptado. (*Constitución De La República Del Ecuador, 2008, Artículo 33*)

Me parece importante mencionar que la pandemia del COVID-19 ha tenido un impacto significativo en el derecho al trabajo en Ecuador, afectando las condiciones laborales, la demanda laboral, el riesgo de informalidad laboral y pobreza, y la economía en general.

Un artículo de la Revista de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador destaca que desde que se declaró el estado de emergencia sanitaria en Ecuador en marzo de 2020, se desató una crisis generalizada en todos los órdenes de la vida social, incluyendo el ámbito de las relaciones laborales. (Monesterolo Lencioni, 2020)

Se han modificado condiciones de trabajo y se han perdido fuentes de trabajo, privando a un considerable porcentaje de la población de sus ingresos y afectando otros derechos fundamentales, como la alimentación, la vestimenta, la educación, la salud y el ocio.

Así mismo, en el artículo *Análisis De La Afectación De La Pandemia De La COVID-19 En El Riesgo De Informalidad Laboral Y Pobreza En El Ecuador*, examina la afectación de la pandemia de COVID-19 en el riesgo de informalidad laboral y pobreza en Ecuador y destaca que los efectos negativos de la COVID-19 en la demanda laboral están estrechamente vinculados al impacto en la producción, lo que ha llevado a una revisión de las cifras de empleo y a un aumento del riesgo de informalidad laboral y pobreza. (OIT, 2022). Lo que ha provocado que miles de ecuatorianos recurran a la emigración en búsqueda de nuevas oportunidades, según el perfil migratorio de la ONU “en 2019 Ecuador registró 1,183,685 emigrantes, lo que representa el 6.85% de la población ecuatoriana. La emigración femenina es mayor (52,88%) que la masculina (47,11%)” (Integral Human Development, 2022); esto debido a que los países receptores tienen mayor oferta laboral regulada femenina que masculina.

Esto ha llevado a la necesidad de reformas no solo en el ámbito laboral, sino también en el ámbito tributario, ya que se había observado un impacto negativo en la recaudación tributaria debido a la paralización de las actividades económicas. En respuesta a la situación el 29 de noviembre de 2021 se expide la Ley Orgánica Para El Desarrollo Económico Y Sostenibilidad Fiscal Tras La Pandemia Covid-19 para hacer frente a las nuevas realidades.

En el ámbito tributario, este derecho se relaciona directamente con la capacidad de los individuos para generar ingresos y contribuir al sistema fiscal. La imposición de cargas tributarias excesivas o desproporcionadas puede afectar negativamente el ejercicio del derecho al trabajo, obstaculizando el desarrollo económico y la generación de empleo. Por tanto, es fundamental analizar cómo el derecho tributario puede garantizar el respeto y protección del derecho al trabajo, así también el deber del Estado de promover el desempeño del trabajo en el país en armonía con la Constitución y demás normativa ecuatoriana.

Así como el derecho tributario es utilizado para combatir la informalidad laboral y la evasión fiscal, lo que puede mejorar la protección de los derechos

laborales y garantizar que los trabajadores reciban los beneficios y protecciones que les corresponden, también pueden ser utilizadas para garantizar la igualdad de oportunidades en el mercado laboral, al fomentar la contratación de trabajadores de grupos vulnerables y protegerlos contra la discriminación.

En este contexto he concluido que no solo le corresponde al Estado el promover el desempeño del trabajo en el país, sino también a la administración tributaria por ello los principios tributarios de proporcionalidad, legalidad y eficiencia.

2.3. Derecho a la Defensa y el Debido Proceso

El derecho a la defensa y el debido proceso son derechos fundamentales que implican que toda persona tiene derecho a defenderse en un proceso legal, y que todo proceso legal debe ser llevado a cabo de acuerdo con las normas y principios establecidos en la ley, por autoridades competentes e imparciales, y dentro de un plazo razonable.

El derecho de defensa es un principio fundamental en el ámbito jurídico que asegura a toda persona el derecho a ser oída, presentar pruebas y argumentos en su favor, y contar con un proceso justo. En el contexto del derecho tributario, el derecho de defensa adquiere especial relevancia, ya que los contribuyentes deben tener la oportunidad de defenderse adecuadamente frente a eventuales acciones de la administración tributaria, como investigaciones, auditorías o imposición de sanciones. Además, el derecho de defensa incluye el acceso a la información, la notificación previa de actuaciones fiscales y la posibilidad de recurrir las decisiones adversas.

Por su parte, el debido proceso garantiza que las acciones y procedimientos de la administración tributaria se lleven a cabo de acuerdo con los principios y reglas establecidas en la ley. Esto significa que los contribuyentes tienen derecho a un proceso legal, justo, transparente e imparcial.

Es importante destacar que el ejercicio del derecho a la defensa y al debido proceso no exime a los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones tributarias. No obstante, estos principios aseguran que los contribuyentes tengan la oportunidad de exponer sus puntos de vista, cuestionar las acciones de la administración tributaria y lograr decisiones justas y equitativas.

3. Microempresas y Desarrollo Económico

En el marco de esta investigación, resulta relevante analizar el papel de las microempresas en el contexto económico y los desafíos que enfrentan en el ámbito tributario. Las microempresas desempeñan un papel fundamental en el desarrollo económico de un país, ya que contribuyen a la generación de empleo, la dinamización de la economía local y la promoción de la inclusión social. A continuación, se abordarán uno de los aspectos clave relacionados con las microempresas y su relación con el ámbito tributario.

3.1. Importancia de las microempresas en el contexto económico

Las microempresas representan un segmento importante del tejido empresarial de cualquier país. Son emprendimientos de pequeña escala que, si bien pueden tener una limitada capacidad financiera y recursos, desempeñan un papel esencial en la economía. Estas empresas contribuyen a la generación de empleo local, impulsan la innovación y la diversificación económica, y fomentan la competitividad en diversos sectores. Además, las microempresas suelen ser una opción para emprendedores y trabajadores autónomos que buscan iniciar sus propios negocios y alcanzar la independencia económica.

3.2. Desafíos y oportunidades de las microempresas en el ámbito tributario

Si bien las microempresas desempeñan un papel crucial en el desarrollo económico, enfrentan diversos desafíos en el ámbito tributario. Estos desafíos pueden incluir la complejidad del sistema fiscal, la carga tributaria, la falta de recursos para cumplir con las obligaciones fiscales y la limitada capacidad de acceso a servicios de asesoría y cumplimiento tributario. Asimismo, las microempresas pueden verse afectadas por sanciones, las cuales pueden ser

pecuniarias o incluso la clausura de sus microempresas, en caso de incumplimiento de las normas tributarias, lo cual tiene un impacto negativo en su operatividad y sostenibilidad económica.

Un ejemplo de desafío tributario lo vemos reflejado en la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 que impuso la obligatoriedad de facturación electrónica en el país, dejando como único documento de venta físico a la nota de venta.

Con la Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000024 se hizo efectivo y así mismo estableció pautas para el cumplimiento a partir del 30 de noviembre de 2022, en la disposición general cuarta detalla quienes están obligados a facturar electrónicamente “entiéndase como sujetos obligados a facturar a todos los contribuyentes inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), y que deban emitir y entregar comprobantes de venta, retención y documentos complementarios” (*Resolución NAC-DGERCGC22-00000024*, 2022). El inconveniente radica en que una gran parte de emprendedores microempresarios no estaban al tanto de esta obligatoriedad de facturación electrónica por lo cual esto llevó a el incumplimiento y por ende la sanción, en consecuencia, este cambio trajo consigo algo nuevo para estos emprendedores, el sacar su firma electrónica para así poder realizar su facturación, mediante la contratación del servicio de facturación electrónica por parte de empresas privadas debido a que éstas traían la comodidad de soporte 24/7, capacitaciones con profesionales para el uso de la plataforma y facturación de prueba; ya que el Servicio de Rentas Internas a pesar de brindar un sistema de facturación electrónica gratuito este no tenía las ventajas que poseen las empresas privadas quienes también la ofertan.

En este caso, es imperante analizar la implementación de las nuevas reformas y regímenes especiales tributarios impuestas por el fisco, ¿tienen en cuenta las características y necesidades particulares de las microempresas?, para responder esta pregunta puedo mencionar los desafíos, en términos de equidad y diseño, que presenta el sistema tributario ecuatoriano; como por

ejemplo la implementación de los nuevos regímenes tributarios para microempresas el RIMPE: Negocio Popular y Emprendedor, figura en la cual se clasificaron en base al nivel de ingresos, por ende estableciendo a la figura de Negocio Popular con un ingreso de \$0,00 a \$20,000; un Impuesto a la Renta a cancelar para el periodo fiscal 2022 de USD \$60,00 de manera igualitaria, sin tener en cuenta, en absoluto los principios de equidad y capacidad contributiva; es importante mencionar que en la actualidad la Corte Constitucional del Ecuador ha declarado la inconstitucionalidad de fondo mediante Sentencia No. 110-21-IN/22 (R.O. E.C. 160, 11-I-2023) con respecto a este tributo.

Puedo concluir que tanto el diseño como la implementación de este tributo fue un gran desafío para este sector de la productividad económica, las microempresas, ya que los pequeños productores que en el periodo fiscal 2022 no generaron ingresos o generaron ingresos mínimos igual tuvieron que cancelar el mismo valor al SRI que si hubieran generado ingresos de hasta \$20,000 y a pesar de la declaratoria de inconstitucionalidad que rige desde el periodo fiscal 2023, la obligatoriedad del cumplimiento de este tributo por el periodo fiscal 2022 no será abolido y así mismo el valor pagado no será reembolsado, por el principio de irretroactividad de la ley.

No obstante, también existen oportunidades para mejorar la relación entre las microempresas y el ámbito tributario, como por ejemplo, el fortalecimiento de la educación tributaria y el acceso a servicios de asesoría fiscal pueden contribuir a una mejor comprensión de las obligaciones y derechos fiscales, y a una mayor transparencia en el cumplimiento de las normas tributarias por parte de las microempresas.

Surge también la pregunta hacia el fisco sobre las microempresas y emprendimientos surgientes ¿Pueden promover su formalización y facilitar su cumplimiento tributario? Según un estudio realizado sobre el comportamiento tributario de las microempresas en Ecuador se encontró que la evasión tributaria es un problema importante y que las empresas tienen dificultades para cumplir con sus obligaciones tributarias por la falta de educación tributaria de los contribuyentes.

Varios autores han destacado que;

En cuanto a la falta de educación sobre el cumplimiento tributario, justicia, equidad e igualdad son sin duda una gran brecha que conlleva a la evasión y fraude fiscal. Es evidente la falta de conocimiento sobre el pago de los tributos, su origen, uso y el beneficio que se puede obtener de ellos. (Barberan, N., Santillan, R., Bastidas, T., & Peña, M., 2022, p. 667)

En resumen, las microempresas juegan un papel fundamental en el desarrollo económico, pero enfrentan desafíos específicos en el ámbito tributario. Comprender la importancia de las microempresas y analizar los desafíos y oportunidades que enfrentan en relación con el sistema fiscal es crucial para diseñar políticas tributarias más inclusivas y promover su crecimiento sostenible.

4. Clausura Tributaria: Fundamentos teóricos

Para poder definir la palabra clausurar debo traer el significado dado por el Diccionario Jurídico de la RAE el cual es, entre otros “Cerrar un establecimiento provisional o definitivamente.” (Diccionario panhispánico del español jurídico, 2023).

“La clausura es una construcción de la doctrina, de los tratadistas y del legislador, . . . motivo por el cual tiene varias definiciones responden al sistema sancionatorio de cada país” (Cuzme Macías, 2017, p. 11).

La clausura tributaria como medida sancionadora tiene una historia que se remonta a tiempos antiguos, cuando los gobernantes utilizaban diversas formas de castigo para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y ejercer control sobre la actividad económica.

En la antigua Roma, por ejemplo, se aplicaban sanciones como la confiscación de bienes, el embargo de propiedades y la clausura de establecimientos comerciales en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias. El objetivo de estas medidas no era simplemente recaudar

impuestos, sino también ejercer un dominio sobre el comercio y la economía en general.

La clausura tributaria se mantuvo en uso durante la Edad Media como una forma de castigar a los contribuyentes que no cumplían con sus deberes fiscales. Los gobernantes medievales cerraban talleres, mercados y negocios para presionar a los contribuyentes a pagar impuestos.

La legislación tributaria moderna ha cambiado y regulado la clausura tributaria. A lo largo de la historia de Ecuador, se han implementado diversas reformas y cambios en el sistema tributario y a su vez estos siempre han tenido como objetivo el fortalecer la capacidad recaudatoria del Estado y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto obligado.

4.1. Legislación tributaria aplicable a la sanción de clausura en el Ecuador

La historia de la Clausura Tributaria en Ecuador se remonta a los primeros días de la República en la década de 1830, en ese momento, había poca legislación sobre el tema, pero con el tiempo, la evolución legal y constitucional del régimen tributario en Ecuador hizo que se vaya actualizando y reformando su accionar, procedimientos y demás aspectos jurídicos que engloba esta sanción.

La clausura tributaria como sanción en nuestro país está contemplada en el literal b) del capítulo IV del **Código Tributario** publicado bajo el Suplemento del Registro Oficial No. 38, del 14 de Junio de 2005; y su definición se encuentra establecida en el literal a) de la Séptima Disposición General de la **Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas** expedida en el suplemento del Registro Oficial N° 181, de 30 de abril de 1999 la cual nos dice “La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por si o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos” (Suplemento del Registro Oficial N° 181 Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, 1999).

En el artículo 67 del **Código Tributario** se encuentran las facultades de la administración tributaria:

Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos la de transacción dentro de los parámetros legales establecidos; y la de recaudación de los tributos. (*Suplemento Del Registro Oficial No. 38, Código Tributario, 2005*)

Otorgándole así a la administración tributaria Facultad Determinadora, Resolutiva, sancionadora y recaudadora; mediante los artículos 68, 69, 70 y 71 respectivamente.

En la **Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas** se establecen también las causas por las cuales un establecimiento puede ser clausurado y para el presente trabajo de investigación me referiré a la establecida en el numeral “iii) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.” (*Suplemento del Registro Oficial N° 181, Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, 1999*), el mismo menciona que esta no puede ser reemplazada por sanciones pecuniarias en ningún caso.

Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad deben emitir los comprobantes de venta correspondientes en cada transacción, los cuales pueden ser facturas o notas de venta; y conservarlos por un período de tiempo determinado por la normativa tributaria.

Según lo establecido en la *Resolución No. NAC-DGERCGC10-00472 Norma sobre emisión de comprobantes de venta en transferencia de bienes, prestación de servicios u otras transacciones gravadas con tributos, efectuadas por personas naturales no obligadas a llevar contabilidad*, la obligatoriedad de otorgar comprobantes de venta es:

Art. 1.- Para el caso de la transferencia de bienes, prestación de servicios u otras transacciones gravadas con tributos, efectuadas por personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, la obligación de emitir comprobantes de venta se origina a partir de aquellas transacciones superiores a USD 4,00 (cuatro dólares de los Estados Unidos de América). No obstante, a petición del adquirente del bien o servicio, se deberá emitir y entregar comprobantes de venta, por cualquier monto.

Al final de las operaciones de cada día, las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, deberán emitir una factura resumen por el monto total de las transacciones inferiores o iguales a USD 4,00 (cuatro dólares de los Estados Unidos de América) por las que no se emitieron comprobantes de venta. (*RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC10-00472, 2010*)

Art. 2.- Para el caso de la transferencia de bienes, prestación de servicios u otras transacciones gravadas con tributos, efectuadas por personas naturales que les corresponda emitir notas de venta al amparo de la normativa vigente, la obligación de emitir comprobantes de venta se origina a partir de aquellas transacciones superiores a USD 12,00 (doce dólares de los Estados Unidos de América). No obstante, a petición del adquirente del bien o servicio, se deberá emitir y entregar comprobantes de venta, por cualquier monto.

Al final de las operaciones de cada día, las personas naturales que les corresponda emitir notas de venta al amparo de la normativa vigente, deberán emitir una nota de venta resumen por el monto total de las transacciones inferiores o iguales a USD 12,00 (doce dólares de los Estados Unidos de América) por las que no se emitieron comprobantes de venta. (*RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC10-00472, 2010*)

Tras la pandemia se emitió la **Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia Covid-19** realizando una serie de cambios a nivel del Servicio de Rentas Internas, en cuanto a los

tipos de contribuyentes, actualmente se encuentra vigente en el Capítulo V de la **Ley de Régimen Tributario Interno** la clasificación del RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA EMPRENDEDORES Y NEGOCIOS POPULARES - RIMPE, a las personas naturales y jurídicas cuyos ingresos anuales no superen los US\$ 300.000,00; y a las personas naturales cuyos ingresos anuales no superen los US\$ 20.000,00; respectivamente.

Así mismo más adelante entró en vigencia a partir del 30 de noviembre del año 2022, de la obligatoriedad de facturación electrónica de todos los contribuyentes, a excepción de los negocios populares que será por las transacciones en las que no corresponda emitir notas de venta, como lo establece el artículo 1 y 2 de la **Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000024**, que, para efectos de ésta investigación me compete analizar el siguiente:

Las personas naturales y sociedades que no sean considerados sujetos pasivos del Impuesto a la Renta pero que: i) se encuentren obligados a facturar, y ii) que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Resolución, todavía no se encuentren obligados a emitir comprobantes de venta, retención y documentos complementarios en la modalidad electrónica, en aplicación de las respectivas resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas, también deberán incorporar este tipo de esquema a su actividad hasta el 29 de noviembre de 2022. (*RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC22-00000024*, 2022, Art. 2).

4.2. Procedimientos y plazos para la clausura tributaria

El procedimiento de clausura se detalla en el literal b) de la Séptima Disposición General de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, en la cual nos establece un debido proceso para los contribuyentes que incurran en los siguientes numerales:

- 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;

La Administración Tributaria notificará al sujeto pasivo concediéndole el plazo de diez (10) días para que cumpla las obligaciones tributarias en mora o justifique objetivamente su incumplimiento; de no hacerlo, la Administración Tributaria procederá a imponer la sanción de clausura por el plazo de siete (7) días, previa la notificación con la imposición de la sanción de clausura, que será ejecutada en el plazo de un (1) día contado desde la fecha de notificación. (Suplemento del Registro Oficial N° 181 Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, 1999)

Sin embargo hace una excepción para aquellos que incurran en el numeral iii) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios, que es al cual nos estaremos refiriendo en el desarrollo de la presente investigación, “. . . no será necesaria la notificación si se comprueba de manera flagrante la no entrega de los comprobantes de venta o la entrega de los mismos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios. En este caso la clausura será automática.” (Suplemento del Registro Oficial N° 181 Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, 1999), pero estableciendo la sanción de clausurar de manera igualitaria para quienes incurran en cualquiera de los tres numerales, por siete días, mediante la aplicación de un sello en algún lugar visible del establecimiento.

En este contexto la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador por su Artículo 21 ha agregado al Código Tributario el máximo de tiempo que un establecimiento puede permanecer clausurado:

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

clausurado. (Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, Tercer suplemento Registro Oficial N° 242, 2007).

Por otro lado se concluye también que, el incumplir con la clausura impuesta podría llevar al contribuyente infractor a cumplir una pena privativa de libertad como lo establece el **Código Orgánico Integral Penal** en el artículo 282 que nos indica las sanciones por ruptura de sellos de la autoridad competente “La persona que rompa o retire los sellos impuestos por la autoridad competente, para incumplir la medida impuesta, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años” (*Código Orgánico Integral Penal, Suplemento Del Registro Oficial No. 180, 2014*).

Solo en los meses de abril y mayo de este año 2023 el Servicio de Rentas Internas (SRI) mediante sus fedatarios realizó 316 controles en cuanto a la emisión y entrega de comprobantes de venta físicos o electrónicos a nivel nacional “Como resultado de los 316 controles . . . a establecimientos con diferentes actividades económicas, se realizaron 162 clausuras por incumplimiento de la normativa” (Servicio de Rentas Internas, 2023).

Después de ejecutada la sanción de manera flagrante por el fedatario del SRI el contribuyente deberá realizar el cumplimiento de la infracción por la que se generó la sanción, esto es la respectiva corrección o emisión de los nuevos comprobantes de venta, sin embargo esto no quiere decir que se interrumpa la sanción, la cual será de siete días calendario como mínimo.

Dentro de las acciones que puede presentar el contribuyente, si es que se considera que la clausura tributaria es injusta o inadecuada, una de la más frecuente es la acción de impugnación, la cual procede según lo establece el Código Tributario y el Código Orgánico General de Procesos, de la siguiente manera:

- El Contribuyente presuntamente infractor deberá contar con el patrocinio de un abogado.

- La acción de impugnación deberá presentarse dentro del término de 20 días hábiles contados desde la notificación del acto administrativo de sanción.

- Se presentará en el Servicio de Rentas Internas ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario siempre que cumpliera con lo siguiente;

Art. 119.- Contenido del reclamo.- La reclamación se presentará por escrito y contendrá:

1. La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
2. El 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.
3. La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
4. Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente;
5. La petición o pretensión concreta que se formule; y,
6. La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

A la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto. (*Código Tributario*, 2005)

- En caso de que la impugnación sea negada se puede presentar un recurso de revisión ante la autoridad competente.

Se debe tener en cuenta que la presentación de alguna acción o recurso no impide la ejecución de la sanción.

4.3. Consecuencias de la clausura tributaria

Las consecuencias de la clausura tributaria pueden ser diversas y afectar tanto a los contribuyentes como al Estado. Con este contexto podemos

exponer algunas de las consecuencias que se generan después de aplicada la sanción de clausura tributaria por no la entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares, por parte de los contribuyentes, es así que en caso de que los fedatarios del SRI realicen un operativo de control y se hallare de manera flagrante al contribuyente caer en esta causal de incumplimiento se procederá a poner sello de clausura de manera inmediata y sin notificación previa así interrumpiendo el desarrollo de las actividades económicas de éste. Estas consecuencias pueden ser de naturaleza económica, legal, reputacional, entre otras.

En el ámbito económico se generan pérdidas para los propietarios de los emprendimientos o microempresas, tomaré como ejemplo una fuente de soda, que, una vez clausurado se suspenden sus actividades, en consecuencia no tienen utilidades en el margen del tiempo de cumplimiento de la sanción, con ello no solo se afecta directamente la economía del emprendedor sino también, tiene una afectación indirecta a sus proveedores, y trabajadores bajo relación de dependencia ya que gran parte de estos emprendimientos funcionan con las ganancias del día a día. Además de esto, como resultado del incumplimiento suelen tener que cancelar multas pecuniarias para el levantamiento de la sanción de clausura, así como los gastos por honorarios de abogado y demás consecuentes de la sanción.

La clausura tributaria y las irregularidades fiscales pueden tener un impacto negativo en la reputación y la confianza de la empresa o contribuyente. Esto puede afectar las relaciones comerciales con proveedores, clientes y socios comerciales, así como la imagen de la empresa ante el público en general. Una clausura tributaria puede dar lugar a percepciones negativas sobre la ética empresarial y la responsabilidad fiscal, lo que puede tener consecuencias a largo plazo en términos de relaciones comerciales y oportunidades de negocio.

5. Principio de Proporcionalidad

En el marco de esta investigación, es relevante analizar el principio constitucional de proporcionalidad y su aplicación específica en la sanción de

clausura, que en el artículo 76 numeral 6 de la Constitución garantiza que, “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza” (*Constitución De La República Del Ecuador*, 2008)

El principio de proporcionalidad es una herramienta jurídica fundamental que busca equilibrar los intereses del Estado en la recaudación fiscal con los derechos y garantías de los contribuyentes. A continuación, se abordarán dos aspectos clave relacionados con el principio de proporcionalidad en el ámbito tributario.

5.1. Fundamentos y criterios para determinar la proporcionalidad en la clausura tributaria.

El principio de proporcionalidad se basa en la idea de que las medidas adoptadas por el Estado, incluidas las normas tributarias y las sanciones, deben ser proporcionales al objetivo perseguido. En el contexto del derecho tributario, esto implica que las cargas fiscales y las sanciones deben guardar una relación razonable con la capacidad económica de los contribuyentes y los fines legítimos de recaudación fiscal. La teoría o test de la proporcionalidad establece criterios y elementos para evaluar si una medida tributaria o una sanción específica cumple con este principio, como: un fin constitucionalmente válido los cuales recoge “aquellos fines que recoge la Constitución pueden justificar la intromisión en derechos” (Latapie Aldana, 2021, p. 147), la idoneidad; la necesidad que, “contrasta la medida analizada con otras alternativas que cumplan en el mismo grado con la finalidad perseguida al buscar si ésta es la que interfiere en menor grado con el derecho o interés en conflicto” (M. Klatt & M. Meister, 2012, como se citó en Latapie Aldana, 2021); y la proporcionalidad estricta que implica “efectuar un análisis sobre la existencia de un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional [...] para que la medida sujeta a análisis sea proporcional el beneficio alcanzado debe ser acorde al sacrificio provocado” (*Sentencia No. 14-11-IN/20*, 2020, párrafo 40).

5.2. Aplicación del principio de proporcionalidad en la sanción de clausura en flagrancia.

La sanción de clausura es una medida coercitiva que puede ser impuesta por la administración tributaria en casos de incumplimiento grave de las obligaciones fiscales. Sin embargo, la aplicación de esta sanción en flagrancia debe ser analizada a la luz del principio de proporcionalidad. En este sentido, es necesario evaluar si la imposición de la sanción de clausura flagrante es idónea y necesaria para alcanzar los fines de recaudación fiscal, y si la medida adoptada es proporcional al grado de incumplimiento cometido.

Por lo que es necesario tener el panorama claro ya que la clausura flagrante implica el cierre inmediato del establecimiento sin considerar la gravedad de la infracción tributaria cometida. No se evalúa si el incumplimiento fue involuntario o si se trató de una falta menor, lo que resulta en una medida desproporcionada para ciertas situaciones que podrían ser corregidas de manera menos drástica. Esta sanción es extremadamente severa, especialmente para los microempresarios, quienes pueden no tener la capacidad financiera de recuperarse rápidamente de una clausura y pueden enfrentar la pérdida de sus medios de subsistencia.

En conclusión, el principio de proporcionalidad desempeña un papel fundamental en el ámbito tributario, especialmente en la aplicación de sanciones como la clausura. Evaluar si las medidas tributarias y las sanciones son proporcionales a los fines perseguidos y respetan los derechos de los contribuyentes es esencial para garantizar un sistema tributario equitativo y justo.

6. Repercusión de la clausura tributaria en los derechos de trabajo y debido proceso.

La falta de educación tributaria por parte del fisco hacia los contribuyentes es la principal razón por la cual se generan las sanciones tributarias, debido a que éstos no conocen sus responsabilidades tributarias, ni están al día con las reformas que se emiten, y es verdad que el

desconocimiento de la ley no exime de culpas, pero también lo es que, es obligación de la administración tributaria el hacer conocer a los contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias y de los cambios en la normativa tributaria. “Para lograr una correcta recaudación de tributo el estado deberá corregir las fallas del sistema impositivo, creando confianza en los contribuyentes acerca de los controles implementados” (Barberan, N., Santillan, R., Bastidas, T., & Peña, M., 2022, p. 675).

6.1. Impacto en el derecho al trabajo

En cuanto a la afectación de derechos de los propietarios y trabajadores dependientes de éstos, encontramos, el derecho al trabajo como un derecho humano recogido en la Constitución de la República y demás normativa ecuatoriana e internacional, ya que al cerrar el establecimiento debido a la clausura y así mismo suspender sus actividades económicas están imposibilitando el desarrollo pleno de su derecho al trabajo, incumpliendo con el objetivo de la normativa en nuestro país que refiere la promoción de un trabajo digno para todos los ciudadanos.

En casos extremos, la clausura tributaria puede llevar a la pérdida de empleos si la microempresa no se encuentra en un buen estado económico y no puede recuperarse de la sanción y se puede ver obligada a despedir a sus trabajadores.

En este contexto puedo mencionar que si la clausura tributaria se aplica de manera excesiva o inadecuada, puede desincentivar la inversión y el emprendimiento, lo que podría reducir el surgimiento de emprendimientos y con ello también la capacidad de las microempresas para generar empleo y contribuir al desarrollo económico del país.

6.2. Impacto en el debido proceso

En cuanto al desarrollo del derecho a la defensa y debido proceso ya analizamos también que se ve obstaculizado por la administración tributaria debido a la falta de normativa aplicable para un para el procedimiento de la

imposición de la sanción de clausura en flagrancia, ya que no da un periodo de tiempo justo para una oportuna defensa antes del acto sancionatorio.

El derecho al debido proceso está protegido por la Constitución y demás normativa vigente, la cual nos asegura que las garantías procesales de los contribuyentes deben ser respetadas en todo momento para asegurar un adecuado proceso tributario, a continuación, se examina cómo la clausura tributaria puede afectar este derecho fundamental:

- *Notificación y audiencia:* En el caso de la clausura tributaria, la autoridad tributaria está obligada a notificar al contribuyente sobre la medida y brindarle la posibilidad de presentar sus argumentos y pruebas antes de tomar la decisión final. Esto garantiza que el contribuyente tenga la oportunidad de defenderse y presentar su versión de los hechos. Sin embargo en los casos de flagrancia no se respeta ésta garantía.

- *Plazos razonables:* En el contexto de la clausura por la causal ya mencionada, esto implica que la autoridad tributaria debe realizar los procedimientos de manera oportuna, evitando demoras injustificadas que puedan perjudicar al contribuyente. Los plazos específicos pueden variar según la legislación tributaria vigente y los procedimientos administrativos que se usen; pero al no contar con un procedimiento establecido en la normativa los contribuyentes deben optar por diversas alternativas.

- *Acceso a la información y pruebas:* El derecho al debido proceso garantiza que las partes involucradas tengan acceso a la información relevante y a las pruebas presentadas en su contra. En este caso, el contribuyente conoce las pruebas debido a que la sanción se ejecuta en flagrancia, pero de igual manera, esto no le permite al contribuyente preparar su defensa y responder adecuadamente a las acusaciones.

- *Recursos y apelaciones:* Si la clausura tributaria es impuesta, el contribuyente tiene derecho a interponer recursos y apelaciones ante los tribunales competentes. Esto garantiza que se revisen las decisiones tomadas por la autoridad tributaria y se verifique si se han cumplido los requisitos

legales y constitucionales; pero a pesar de presentar algún recurso, no impide el ejecutamiento de la sanción y así mismo las consecuencias de ésta.

- *Presunción de inocencia:* El derecho al debido proceso incluye la presunción de inocencia, es decir, que toda persona se considera inocente hasta que se demuestre su culpabilidad. En el contexto de la causal de la clausura de esta investigación, esto no se aplica, ya que implica que la autoridad tributaria debe presentar pruebas suficientes que demuestren que el contribuyente ha incurrido en irregularidades antes de tomar la medida, pero al ser la Administración tributaria la misma autoridad a la que debe presentar las pruebas, esta presunción de inocencia se ve sesgada.

7. Legislación Comparada

El estudio de la legislación comparada permite identificar enfoques, modelos y soluciones adoptadas por diferentes jurisdicciones en relación con cómo se lleva a cabo la sanción de clausura tributaria en distintos países de latinoamérica. A continuación, se abordará el aspecto clave relacionado con el análisis comparativo de legislaciones y prácticas tributarias.

El análisis comparativo de legislaciones y prácticas tributarias de otros países proporcionará un panorama más completo de las opciones y posibilidades existentes en relación con la sanción de clausura y su impacto en los derechos de los contribuyentes. Este análisis permitirá identificar elementos relevantes y brindar recomendaciones informadas para mejorar el marco normativo y las prácticas tributarias en el contexto específico del estudio.

7.1. Análisis comparativo de legislaciones en la práctica de la sanción de otros países.

El análisis comparativo de legislaciones y prácticas tributarias de otros países tiene como objetivo principal obtener una visión más amplia y enriquecedora sobre cómo se abordan determinados aspectos tributarios en diferentes contextos legales. Esto implica examinar las leyes, regulaciones, procedimientos y prácticas adoptadas por otros países en relación con la sanción de clausura y su impacto en los derechos de los contribuyentes. Al

realizar este análisis comparativo, se podrán identificar enfoques exitosos, lecciones aprendidas, posibles soluciones y buenas prácticas que podrían ser aplicables al contexto específico del estudio.

El análisis comparativo de legislaciones y prácticas tributarias de otros países permitirá evaluar diferentes modelos y enfoques utilizados para equilibrar los objetivos de recaudación fiscal con la protección de los derechos de los contribuyentes. Se podrán examinar aspectos como los criterios de proporcionalidad utilizados en la imposición de sanciones tributarias, las medidas alternativas a la clausura adoptadas por otros países, los procedimientos de notificación y defensa del contribuyente, y los mecanismos de apelación y revisión administrativa o judicial.

- **Colombia:** En la legislación Colombiana la Sanción de clausura del establecimiento está regulada en el numeral 1 del artículo 657 del Estatuto Tributario Nacional

1. Por un término de tres (3) días, cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), o g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales a), h), o i) del citado artículo. (*Estatuto Tributario Nacional, 2023*).

En cuanto al procedimiento se detalla en el párrafo 2 mismo artículo: La sanción a que se refiere el presente artículo se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder. Salvo lo previsto en el numeral 3 de este artículo, la sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento en sede administrativa. (*Estatuto Tributario Nacional, 2023, p. 617*)

Cabe resaltar que en Colombia está regulado el procedimiento administrativo que se debe seguir en el caso incurrir en la sanción respetando

los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, incluyendo el derecho al debido proceso y la presunción de inocencia.

- **Perú:** La infracción que estamos estudiando, en Perú se establece en el numeral 1 al 3 del artículo 174 del Código Tributario y su sanción está establecida en el artículo 183 bajo la denominación de Sanción de Cierre Temporal, en el cual admite la posibilidad de la sustitución de esta sanción por parte de la SUNAT;

a) Una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando la SUNAT lo determine en base a los criterios que ésta establezca mediante Resolución de Superintendencia.

La multa será equivalente al cinco por ciento (5%) del importe de los ingresos netos, de la última declaración jurada mensual presentada a la fecha en que se cometió la infracción, sin que en ningún caso la multa exceda de las ocho (8) UIT. Cuando no exista presentación de declaraciones o cuando en la última presentada no se hubiera declarado ingresos, se aplicará el monto establecido en las Tablas que, como anexo, forman parte del presente Código.

b) La suspensión de las licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes, otorgadas por entidades del Estado, para el desempeño de cualquier actividad o servicio público se aplicará con un mínimo de uno (1) y un máximo de diez (10) días calendario. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia podrá dictar las normas necesarias para la mejor aplicación de la sanción.

Para la aplicación de la sanción, la Administración Tributaria notificará a la entidad del Estado correspondiente para que realice la suspensión de la licencia, permiso, concesión o autorización. Dicha entidad se encuentra obligada, bajo responsabilidad, a cumplir con la solicitud de la Administración Tributaria. Para tal efecto, es suficiente la

comunicación o requerimiento de ésta. (DECRETO SUPREMO N.º 133-2013-EF, 2013, artículo 183)

Como se verifica, en la legislación tributaria de Perú no se contemplan los casos de flagrancia, y la autoridad tributaria peruana, SUNAT, tiene el poder para imponer la sanción de clausura tributaria, previo debido proceso que garantice el derecho de defensa del contribuyente y la posibilidad de presentar pruebas para su descargo.

- **Bolivia:** la sanción de clausura tributaria se encuentra regulada por el Código Tributario Boliviano en el numeral 1 del artículo 164:

Quien en virtud de lo establecido en disposiciones normativas, esté obligado a la emisión de facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y omite hacerlo, será sancionado con la clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada, sin perjuicio de la fiscalización y determinación de la deuda tributaria. (*Código Tributario Boliviano*, 2003, artículo 164)

Así mismo contempla el caso de flagrancia de la infracción tributaria en su artículo 170, pero en el mismo propone la sustitución de la clausura por una multa pecuniaria, si es por primera vez. Es importante señalar que el Tribunal Constitucional declaró el procedimiento de clausura flagrante inconstitucional mediante acción de control de constitucionalidad, la inconstitucional de la frase de la Disposición Adicional Quinta de la Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013, que señala:

Concluida la misma, procederá la clausura inmediata del negocio de acuerdo a las sanciones establecidas en el Parágrafo II del Artículo 164 de este Código. En caso de reincidencia, después de la máxima aplicada, se procederá a la clausura definitiva del local intervenido. (*Sentencia 0100/2014*, 2014, p. 37)

Debido a esto en la actualidad la sanción debe ser precedida por un procedimiento administrativo en el que el contribuyente pueda defenderse y ofrecer pruebas. Además, la sanción de clausura definitiva sólo puede ser

impuesta por el Tribunal Fiscal si se han agotado todas las instancias administrativas.

En conclusión, en las legislaciones de los tres países que se han analizado contienen la causal de estudio, la cual es el “no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios” (Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, 1999), pero en el procedimiento de la ejecución de la sanción tributaria sí se encuentra regulado en su normativa, así mismo éste guarda armonía con sus respectivas constituciones y tratados internacionales, respetando así los principios tributarios y derechos de los contribuyentes.

II. Capítulo 2: Marco Metodológico

1. Enfoque de la Investigación

El presente trabajo de investigación se realizó mediante un enfoque cuantitativo, ya que se buscó comprender a profundidad el impacto de la sanción de clausura específicamente en su causal iii) del literal a) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas; en los microempresarios y explorar las experiencias, perspectivas y necesidades de este grupo específico de emprendedores.

El enfoque cuantitativo permitió obtener información detallada y rica en contexto sobre cómo la sanción afecta sus derechos, actividad económica y estabilidad financiera.

Así mismo se analizó tanto el criterio y posturas de expertos en el campo del derecho tributario; así como la opinión y experiencias de las partes implicadas en la imposición de dicha sanción.

2. Tipos de Investigación

2.1. Investigación Exploratoria

Se ha utilizado el tipo de investigación exploratoria debido a que mediante la recopilación de información se ha podido obtener una comprensión inicial y establecer la problemática que genera fijar una sanción de clausura inmediata por la flagrante entrega o no entrega de los comprobantes de venta sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.

Se ha realizado una revisión de nuestro ordenamiento jurídico para comprender los fundamentos teóricos y legales de la sanción, entrevistas estructuradas con expertos en el campo y encuestas a microempresarios afectados para identificar aspectos clave que podrían o no llevar a la comprobación de las hipótesis planteadas.

2.2. Investigación Descriptiva

Así también el tipo descriptivo es el que regirá, porque se procederá a investigar el ordenamiento jurídico ecuatoriano, presupuestos históricos,

teóricos, filosóficos y constitucionales; y demás fuentes bibliográficas nacionales e internacionales que aporten para el desarrollo de alternativas que guarden armonía con las garantías constitucionales y el respeto de sus derechos y principios tributarios.

3. Periodo y Lugar donde se desarrolla la Investigación

Este proyecto de investigación se desarrolla en el centro de la ciudad de Guayaquil provincia del Guayas, durante el periodo comprendido entre el segundo semestre de 2021 al primer semestre de 2023, debido a que en este lapso de tiempo se vivió el cambio de regímenes para este sector de emprendedores en dos ocasiones, tales como del Régimen Impositivo para Microempresas al Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares (RIMPE) cuya última reforma se dió el 20 de junio de 2023 con Decreto Ley 742 Decreto Ley Orgánica para el fortalecimiento de la economía familiar, respectivamente.

4. Universo y Muestra de la Investigación

4.1. Universo

Es importante atender a la definición que propone Carrasco (2009) donde indica que “el universo es el conjunto de elementos –personas, objetos, sistemas, sucesos, entre otras- finitos e infinitos, a los pertenece la población y la muestra de estudio en estrecha relación con las variables y el fragmento problemático de la realidad, que es materia de investigación” (p. 236).

Como universo de esta investigación se tomó a contribuyentes en calidad de emprendedores de Guayaquil.

4.2. Muestra

Para la definición de la muestra del presente proyecto de investigación del universo anteriormente descrito se ha tomado a microempresarios dueños de pequeños negocios del centro de la ciudad de Guayaquil, así como abogados expertos en el materia tributaria, y ex representantes del Servicio de Rentas Internas, mediante encuestas y entrevistas respectivamente.

5. Métodos Empleados

5.1. Métodos Empíricos

El método empírico es una parte fundamental de esta investigación y se refiere al proceso de recopilación de datos a través de la observación directa.

“Los métodos de investigación empírica conllevan a una serie de procedimientos prácticos permiten revelar las características fundamentales y relaciones esenciales del objeto” (Cobas et al., 2010, p. 8).

En este contexto de la investigación sobre la sanción de clausura en los microempresarios, el método empírico será utilizado para obtener información concreta y basada en evidencia sobre el impacto de dicha sanción.

5.1.1. Entrevistas a Expertos

El primer método empírico empleado es la entrevista mediante la cual se realizó una recolección de datos y opiniones de expertos en materia tributaria, tales como ex representantes del servicio de rentas internas y abogados en libre ejercicio; quienes compartieron su posición ante el impacto de la sanción de clausura en flagrancia, así también su experiencia como parte implicada.

5.1.2. Encuestas Online

Se usó el método de encuestas, las cuales ésta autora ha considerado que la mejor manera de realizarlas fue vía online, debido a que por la rápida difusión que propone se puede llegar a una cantidad mayor de personas, éstas fueron dirigidas directamente a contribuyentes, microempresarios propietarios de pequeños emprendimientos y personas naturales en libre ejercicio de sus profesiones; con el fin de medir el conocimiento que poseen con respecto a sus obligaciones tributarias y las reformas que se han venido realizando en el transcurso del periodo antes mencionado.

5.1.3. Observación

El último método utilizado para el desarrollo de esta investigación fue el de la observación, método mediante el cual se estudió el proceso por el cual

pasan los emprendedores en el momento que los fedatarios del Servicio de Rentas Internas se acercan a los establecimientos a realizar las revisiones y controles de rutina, con esto se pudo estudiar el comportamiento tanto de los delegados de la administración tributaria como de los contribuyentes en general.

5.2. Método Estadístico

Después de haber usado los métodos empíricos los datos recopilados han proporcionado una visión general del fenómeno en estudio, por ello es necesario el uso del método estadístico, el cual implica la aplicación de técnicas y herramientas estadísticas para analizar los datos recopilados en la investigación.

Al aplicar técnicas estadísticas, se puede obtener una evaluación objetiva de los datos recopilados y evitar sesgos o interpretaciones subjetivas, ya que permite realizar análisis descriptivos, comparativos y explorar relaciones causales, contribuyendo así a una comprensión más profunda de los impactos de la sanción en este grupo específico de emprendedores.

6. Procesamiento y Análisis de la Información

El primer paso es organizar los datos recopilados de manera adecuada, para ello los resultados de todos los métodos empíricos utilizados para el desarrollo de esta investigación se han recolectado y procesado mediante el método estadístico, el siguiente paso será realizar la triangulación para cotejar y la comparación los datos cualitativos y cuantitativos recopilados y así obtener un panorama más completo y preciso del fenómeno estudiado.

Por último procederé a interpretar los resultados obtenidos durante el proceso descrito, para finalmente presentar los resultados de manera clara y coherente.

III. Capítulo 3: Análisis e interpretación de los resultados

1. Entrevistas

Se realizaron un total de siete preguntas para entrevistar tanto a abogados expertos en materia tributaria como a ex representantes de la administración tributaria, esto con el fin de obtener su criterio con respecto a la sanción de clausura tributaria en flagrancia por la no entrega o entrega de comprobantes de venta y irregulares por parte de esta sección de microempresarios de Guayaquil.

A continuación se presentan las preguntas realizadas:

Preguntas para la entrevista

1. ¿Podría decirme cuál es su nombre y experiencia en el campo del derecho tributario?
2. Según su experiencia en el ámbito tributario, ¿cómo se define la proporcionalidad en el contexto de una sanción?
3. ¿Considera que esta sanción de “no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios” es proporcional a la infracción?
4. ¿Considera que la imposición de esta sanción en flagrancia vulnera algún derecho de los microempresarios y/o trabajadores?
5. En su opinión, ¿en su opinión, considera que la falta de notificación previa vulnera el derecho a la defensa de los microempresarios afectados por la clausura tributaria?
6. ¿Cuál es el impacto concreto que ha observado en los microempresarios que enfrentan una clausura en casos de flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares?
7. ¿Considera que existen alternativas menos gravosas a la clausura tributaria para sancionar y aún así lograr cumplir con la finalidad de que los microempresarios entreguen comprobantes de venta que cumplan los

requisitos legales y reglamentarios? En caso afirmativo, ¿cuáles podrían ser esas alternativas?

1.1. Resultados obtenidos

Entrevista 1:

Rubby Lucero Nuñez

Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador

rlucero@gesstiona.ec

1. ¿Podría decirme cuál es su nombre y experiencia en el campo del derecho tributario?

Empecé en 2008 en la práctica de lo que es el derecho tributario trabajando como funcionaria en el SRI en un puesto bastante pequeño, era teleoperadora y así fui creciendo me gradué en el 2011, tuve la oportunidad crecer en el departamento jurídico del Servicio de Rentas Internas, participé en varios concursos de mérito y oposición; ocupé varios cargos primero analista también como asesora jurídica y luego procuradora junior y así hasta Procuradora Sunari y así hasta el 2019 y pues ya a partir de ese año empecé ya como abogada en libre ejercicio, fundé una marca llamada FiscaLegis esta marca se dedicaba solo a temas netamente tributarios, y ahora estoy trabajando como gerente y líder del área de facturación y tributación de la empresa Gesstiona Ec y me encargo principalmente el tema de los impuestos la parte tributaria y la parte legal.

2. Según su experiencia en el ámbito tributario, ¿cómo se define la proporcionalidad en el contexto de una sanción?

El principio de proporcionalidad como sabemos se encuentra en el artículo 300 de la Constitución junto con el artículo 5 del código tributario establece los principios tributarios entre estos el de proporcionalidad, este principio debe obedecer a que las actuaciones sean proporcionales a lo que se vaya a sancionar a corde a otros varios principios como lo son el de capacidad contributiva y el principio de progresividad o sea son varias varios principios que actúan de acuerdo al tema.

3. *¿Considera que esta sanción de “no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios” es proporcional a la infracción?*

En el contexto ya previamente hablado en el tema de cuando un fedatario hace una verificación del proceso de la compra como tal esa persona sí por su mala suerte en ese momento no entregó el comprobante de venta por X o Y motivo el Servicio de Rentas Internas en este caso procede a sancionar al contribuyente y en este caso me parece excesivo por qué no todo es blanco y negro, a veces hay una escala de grises que la ley no logra visualizar entonces en este aspecto si creo que podría ser revisado y que lógicamente es un exceso la sanción que se establece.

4. *¿Considera que la imposición de esta sanción en flagrancia vulnera algún derecho de los microempresarios y/o trabajadores?*

El derecho a trabajar como tal, sí, totalmente ya sea como trabajador o como empleador, también atenta al debido proceso porque no hay un momento en el cual la persona pueda defenderse en debida forma.

5. *En su opinión, ¿considera que la falta de notificación previa vulnera el derecho a la defensa de los microempresarios afectados por la clausura tributaria?*

Sí totalmente, porque no hay momento en el que pueda justificarse del porque no se entregó el comprobante de venta, porque en la vida real puede pasar hasta la cosa más diminuta, porque no en todos los casos el contribuyente está tratando de evadir impuestos, entonces esa parte es la que no se puede explicar, no hay una forma ni tiempo en el que se pueda explicar para evitar la sanción.

6. *¿Cuál es el impacto concreto que ha observado en los microempresarios que enfrentan una clausura en casos de flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares?*

Primero que se incurre en gastos administrativos, legales y hasta penales por la rotura del sello, gastos que no todos los microempresarios puede afrontar, ya que justamente está empezando, no tiene tiempo y que lo ha apostado todo, porque emprender en el Ecuador no es lo mismo que emprender en USA, tenemos que tener clara la perspectiva de que no todo emprendedor va a tener una historia de éxito al contrario muchos salen del mercado porque no tienen más opción; y en este caso que le sancionen con la clausura incurre también en un desgaste físico y emocional

7. ¿Considera que existen alternativas menos gravosas a la clausura tributaria para sancionar y aún así lograr cumplir con la finalidad de que los microempresarios entreguen comprobantes de venta que cumplan los requisitos legales y reglamentarios? En caso afirmativo, ¿cuáles podrían ser esas alternativas?

Sí por supuesto que sí, una es; obviamente crear este momento en donde el contribuyente pueda explicarse el por qué no entregó el comprobante de venta, entonces crear un paso previo a la visita del funcionario, creo sería una opción. Otra opción sería hacer campañas previo a una revisión es decir no voy disfrazado como van los fedatarios, irían como funcionario, se presentan como funcionarios y hacen una capacitación para estas personas se ofrece información que antes se hacía, yo recuerdo haberlo hecho y las personas cooperaban, les interesaba, sí funcionaba porque íbamos a informar, hay que dejar de pensar que todos quieren evadir impuestos no, a veces lo que realmente el dueño del negocio quiere es trabajar y que lo dejen trabajar, yo creo que por parte del estado sí tendría que haber más colaboración en ese tema.

Entrevista 2:

Cesar Eduardo García Rodríguez

Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador

ceg_1393@hotmail.com

1. *¿Podría decirme cuál es su nombre y experiencia en el campo del derecho tributario?*

Mi experiencia radica en la docencia, fui docente universitario en la materia de derecho tributario en la Universidad Tecnológica Empresarial de Guayaquil y en la Universidad Tecnológica Ecotec.

2. *Según su experiencia en el ámbito tributario, ¿cómo se define la proporcionalidad en el contexto de una sanción?*

La proporcionalidad es un principio tributario hay que entender que los principios existen en beneficio de el sujeto obligado en este caso de la obligación tributaria entonces impide que el poder tributario sea excesivo contra los ciudadanos es como una especie de “escudo” que protege a los ciudadanos, el principio de proporcionalidad va de la mano con que lo que son los criterios de capacidad contributiva lo que implica que es en función de su nivel de ingresos.

3. *¿Considera que esta sanción de “no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios” es proporcional a la infracción?*

Considero que el objetivo del Servicio de Rentas Internas al ejecutar esta práctica es ejercer una fuerza suficiente sobre el sujeto obligado para que pueda organizarse en materia tributaria, sin embargo hay un problema, en primer lugar afecta directamente lo que es la actividad económica de una persona, entonces habría que analizar si realmente la medida más que cualquier cosa termina siendo efectiva y cumpliendo sus fines, porque si la persona como tal por verse envuelta en esto no puede cumplir sus actividades económicas naturalmente lo que estás haciendo es intensificando la situación que está teniendo, cuando la corte constitucional ha hecho análisis de de estas medidas que toma la administración pública en términos generales, hace un análisis sobre si la medida es proporcional, es necesaria y si es idónea, además si existen mecanismos más leves para poder establecer una una solución que igual sea efectiva y que va de la mano con la idoneidad, partiendo

ese punto ya empiezas a pensar que estos parámetros que se consideran normalmente no son parámetros adecuados. Para mí, no es proporcional.

4. ¿Considera que la imposición de esta sanción en flagrancia vulnera algún derecho de los microempresarios y/o trabajadores?

Hay que comprender que estamos hablando aquí de derechos de libertad, y esos derechos son el derecho a desarrollar actividades económicas, el derecho a la contratación, a ejercer tu trabajo, entonces estos derechos de libertad solamente pueden ser limitados bajo el establecimiento de circunstancias que te enmarca la Constitución de ley y habría que partir de un análisis de esa naturaleza, pero el hecho de que se limite implica que se afectan estos derechos, sin embargo hay que analizar si dicha afectación a esos derechos obedece un bien mayor, es decir por un fin general.

5. En su opinión, ¿considera que la falta de notificación previa vulnera el derecho a la defensa de los microempresarios afectados por la clausura tributaria?

Sí, porque al imponerse la sanción de manera inmediatamente y No darte la oportunidad de ejercer tu derecho a la defensa obviamente te están poniendo la sanción antes de que tú puedas argumentar, y en términos generales procesalmente hablando siempre la falta de notificación previa genera nulidades insubsanables, claro que el Estado aplica este tipo de prerrogativas que se le otorgan que son ventajas para poder cumplir con sus finalidades, pero claro un procedimiento de esta naturaleza es mucho más agresivo que un procedimiento procesal normal, sin embargo aquello sí es reconocido que limita derechos.

6. ¿Cuál es el impacto concreto que ha observado en los microempresarios que enfrentan una clausura en casos de flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares?

El impacto es grave, las medidas que se tomen tienen que ser medidas que de alguna manera tengan un análisis económico, en pocas palabras analizar el impacto económico de las decisiones porque cada decisión

naturalmente tendrá una consecuencia, hay que analizar si la consecuencia es únicamente individual para la persona o si puede generar afectaciones generales. Entonces empezar a establecer este tipo de sanciones que limiten la actividad económica no se limita únicamente a la persona que ejerce este tipo de actividad económica sino también por ejemplo: Si es distribuidor, a todas las personas a las que se les distribuye; A los consumidores, se empieza a disminuir la competencia en el lugar, lo que permite que otros tengan mejor posición de dominio. A estas microempresas se les corta su flujo de efectivo su rotación de inventario, puede ser que tengan obligaciones que deban pagar en ese determinado momento y al no contar con liquidez no se puede satisfacer esa deuda, lo cual afecta también a la banca. En conclusión la política económica del gobierno debe ser una política económica que no limite la práctica de las actividades de comercio, hay que permitirles trabajar y con mucha más fuerza al día de hoy que somos un país que tiene problemas económicos. Entonces limitar el trabajo y el derecho a ejercer actividades económicas al día de hoy no me parece una medida idónea para los fines del Estado.

7. ¿Considera que existen alternativas menos gravosas a la clausura tributaria para sancionar y aún así lograr cumplir con la finalidad de que los microempresarios entreguen comprobantes de venta que cumplan los requisitos legales y reglamentarios? En caso afirmativo, ¿cuáles podrían ser esas alternativas?

En primer lugar una clausura flagrante no es necesaria, claro que la clausura forma parte del conjunto de sanciones que efectivamente el SRI puede establecer más allá de multas, etc; Que se pueden dar por diversas circunstancias, por ejemplo en lo que implica una clausura en flagrancia mejor sería establecer una notificación, un plazo o un término previo de cumplimiento y que en caso de no cumplir ahí pueda proceder como tal la clausura, pero dándole a las personas los recursos necesarios para poder solucionar sus problemas.

Por otro lado yo creo que la advertencia sería mucho más conveniente que la clausura inmediata, habría que analizar que, si existe la amenaza de una clausura las personas sentirían la obligación de solucionar problemas inmediatamente y por supuesto que sí, porque es una sanción gravísima; entonces tendría un efecto coercitivo entre las personas una sanción de esta naturaleza. Al final medidas muy fuertes por parte del Estado a veces son negativas en el corto plazo, definitivamente.

Entrevista 3:

Andrea Cajas Blacio

Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador

andreacajasblacio@gmail.com

1. ¿Podría decirme cuál es su nombre y experiencia en el campo del derecho tributario?

Mi experiencia viene desde el año 2008 que empecé a trabajar en el servicio de rentas internas, inicié en el área de asesoría al público y en devoluciones, luego, desde el 2012 hasta el 2019 en el departamento jurídico en las áreas de asesoría tributaria y finalmente en el área de procuración judicial. Luego de eso fui jueza en el área de coactivas del municipio de Guayaquil, y actualmente estoy en un consultorio jurídico en la ciudad de Samborondón donde realizo asesoría y patrocinio en derecho tributario.

2. Según su experiencia en el ámbito tributario, ¿cómo se define la proporcionalidad en el contexto de una sanción?

La proporcionalidad en la materia sancionatoria es de Suprema importancia porque lo que busca es que la sanción que se dé en el momento de verificarse que ha incumplido una norma que sea legal o reglamentaria sea proporcional a la situación que se da, que las autoridades administrativas judiciales al momento de poner sanciones no sean exageradas en relación a los hechos que se dan, por ejemplo: se hizo una declaración tardía, se impone una sanción pecuniaria que se traduce al pago de multas e intereses por el tiempo que se demora en realizarse la declaración, allí se aplica la

proporcionalidad porque mientras me demore más La multa y los intereses van a ser superiores.

3. *¿Considera que esta sanción de “no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios” es proporcional a la infracción?*

Sí viola el principio de proporcionalidad, porque se impone la sanción cuando se verificó que una vez no presenté el comprobante de venta con respecto a unas cien ventas que puedo tener en el día, efectivamente sí se puede observar que la sanción es desproporcionada.

4. *¿Considera que la imposición de esta sanción en flagrancia vulnera algún derecho de los microempresarios y/o trabajadores?*

Hay que tener en cuenta que igual los derechos siempre van condonados a las obligaciones, en este sentido sí afecta a los derechos de los microempresarios y derechos de terceros vinculados también, porque la mayoría viven del día a día y esta clausura, que la primera vez es por siete días afecta su flujo de ingresos por lo cual no habría liquidez para cancelar no solo los sueldos sino las obligaciones patronales del IESS, etc.

5. *En su opinión, ¿considera que la falta de notificación previa vulnera el derecho a la defensa de los microempresarios afectados por la clausura tributaria?*

Sí la vulnera, para mí el problema está en cómo se ha diseñado la operación, ya que es tan sorpresivo que no te permite un momento de evacuación, lo correcto sería notificar y dar un tiempo para justificar el porqué, ya que pueden ser mil cosas desde que el sistema no vale, y el funcionario presente no sabe la razón más sin embargo procede a la sanción.

6. *¿Cuál es el impacto concreto que ha observado en los microempresarios que enfrentan una clausura en casos de flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares?*

El primer punto es la desesperación porque tienen que cerrar el local y muchos de ellos no están en conocimiento que los sellos no los pueden abrir, los rompen y luego cuando se hacen las visitas de verificación se ven que están rotos y eso ya incurre en acciones penales. Por otro lado se ve afectado su flujo de efectivo y su liquidez que como ya lo mencioné trae consecuencias bastante severas.

7. ¿Considera que existen alternativas menos gravosas a la clausura tributaria para sancionar y aún así lograr cumplir con la finalidad de que los microempresarios entreguen comprobantes de venta que cumplan los requisitos legales y reglamentarios? En caso afirmativo, ¿cuáles podrían ser esas alternativas?

Sí existen otras alternativas menos gravosas se tendría que revisar cuál es el volumen Incumplimiento en relación a las veces que se ha cumplido. Se podría implementar un sistema de reincidencias un ejemplo podría ser: notificar y dar un determinado tiempo para que haya un tipo de descargo y un tiempo de corrección, lo correcto en este tipo de casos sería una sanción pecuniaria en este caso una multa, y si existe reincidencia ahí sí determinar si procede o no aplicar una clausura.

Entrevista 4:

Ana Julia Estrada García

Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador

aestrada@lex.ec

1. ¿Podría decirme cuál es su nombre y experiencia en el campo del derecho tributario?

Soy abogada, realicé una maestría en España sobre práctica tributaria y tuve la oportunidad de ingresar al Servicio de Rentas Internas donde estuve cuatro años como procuradora, después de eso me he dedicado a la parte tributaria en el ámbito privado prestando servicios en el estudio jurídico Consulegis Abogados.

2. Según su experiencia en el ámbito tributario, ¿cómo se define la proporcionalidad en el contexto de una sanción?

El tema de la proporcionalidad en las sanciones a mi parecer está un poco descontextualizado, porque este principio no siempre es respetado, ya que muchas veces no está en proporción de la falta que se cometió.

3. ¿Considera que esta sanción de “no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios” es proporcional a la infracción?

No es proporcional, yo creería que sería importante arreglar un procedimiento mucho más específico en la clausura de un local comercial y poder darle al sujeto pasivo un periodo de tiempo para que pueda defenderse en el caso de evidenciar si tiene o no toda la documentación necesaria de acuerdo al reglamento de los comprobantes de venta y eventualmente si no la tiene de manera parcial o si no la ha cumplido la administración en ese momento ahí sí decidir si clausura el local comercial por determinado número de días y que se vaya de la mano al monto de la infracción es decir cuánto he dejado de cumplir o de qué manera he dejado de cumplir Al momento de emitir estos documentos.

4. ¿Considera que la imposición de esta sanción en flagrancia vulnera algún derecho de los microempresarios y/o trabajadores?

Sí totalmente, porque por ejemplo me ha tocado ver casos de locales que se clausuran a puertas de feriados y que están en centros comerciales o de un simple fin de semana dónde es cuando la gente más concurre a lugares masivos de compras; y el hecho de dejar este tipo de medida impuesta sin poder hacer absolutamente nada definitivamente causa un gran perjuicio al contribuyente porque deja sin trabajo a las personas que están laborando en ese local comercial y eso a la vez significa no tener ingresos en esa fechas lo cual va relacionado a los derechos que se están vulnerando como es el derecho al trabajo y el derecho del poder operar de manera libre, especialmente para la microempresarios y sus trabajadores.

5. En su opinión, ¿considera que la falta de notificación previa vulnera el derecho a la defensa de los microempresarios afectados por la clausura tributaria?

Sí, totalmente, porque no les permite hacer ningún tipo de acción en defensa para poder sustentar si han incurrido en una falta o no, porque cuando la administración tributaria clausura un local comercial no existe la posibilidad al contribuyente de tener un periodo en el cual pueda defenderse para evitar esa clausura y posteriormente que la administración resuelva y pueda aplicar o no la medida; sino que es después de clausurado local de manera directa y en ese caso el contribuyente podrá defenderse, pero en esos días no va a generar ningún tipo de actividad económica.

6. ¿Cuál es el impacto concreto que ha observado en los microempresarios que enfrentan una clausura en casos de flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares?

Definitivamente el no tener ingresos durante los días que están clausurados, el impacto económico y que no tengan oportunidad a hacer nada ya que si les clausuran un fin de semana Deben esperar a que la administración tributaria no me va a atender hasta el día lunes y aún así resolviendo el inconveniente no me va a levantar la medida sino que tengo que cumplir los días reglamentarios.

7. ¿Considera que existen alternativas menos gravosas a la clausura tributaria para sancionar y aún así lograr cumplir con la finalidad de que los microempresarios entreguen comprobantes de venta que cumplan los requisitos legales y reglamentarios? En caso afirmativo, ¿cuáles podrían ser esas alternativas?

También podría darse una imposición de carácter monetario como una multa que vaya de acuerdo al monto de facturación el cual se haya evidenciado que no se ha entregado comprobante de venta con un aviso previo de que si vuelve a ocurrir entonces se va a tomar medidas más fuertes como sería la clausura.

2. Encuestas Online

A continuación se muestra la encuesta online realizada a diversos grupos de personas que se encuentran inmersos en las afectaciones de la sanción de clausura tributaria, tales como: empleadores, empleados y proveedores.

Sección 1: Información del encuestado

1. ¿Con qué género se identifica?

- Masculino
- Femenino
- No binario
- Prefiero no responder

2. Seleccione su rango de Edad:

- Menos de 25 años
- De 25 a 35 años
- De 35 a 50 años
- Mayor de 50 años

3. Ocupación:

- Microempresario - Patrono - Dueño de negocio
- Empleado - prestador de servicios
- Proveedor

Sección 2: Experiencia con la clausura tributaria

4. ¿Ha sido objeto de una clausura tributaria debido a una flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares?

- Sí
- No

5. Sector económico en el que trabaja o trabajaba antes de la clausura tributaria:

- turísticas
- venta de comida
- servicios estéticos
- venta de diversos productos
- servicios profesionales

Sección 3: Proporcionalidad de la clausura tributaria

6. ¿Considera que la clausura tributaria fue una medida proporcional en relación a la infracción?

- Totalmente desproporcionada
- Algo desproporcionada
- Totalmente proporcional

7. ¿Cuál fue el impacto de la clausura tributaria en su actividad laboral o negocio? (Por favor marque todas las opciones que correspondan):

- Pérdida de clientes
- Disminución de ingresos
- Pérdida de empleos / empleados
- Dificultad para acceder a créditos o financiamiento

8. ¿Recibió algún tipo de asesoría o apoyo legal durante el proceso de clausura tributaria?

- Sí
- No

Sección 4: Repercusión en derechos de trabajo y debido proceso

9. ¿Sintió que sus derechos laborales fueron afectados debido a la clausura tributaria?

Sí

No

10. ¿Cree que debió haber existido otro proceso menos gravoso que le permita defenderse de la sanción aplicada de manera eficiente?

Sí

No

2.1. Resultados obtenidos

1. ¿Con qué género se identifica?

Respondidas: 40 Omitidas: 0

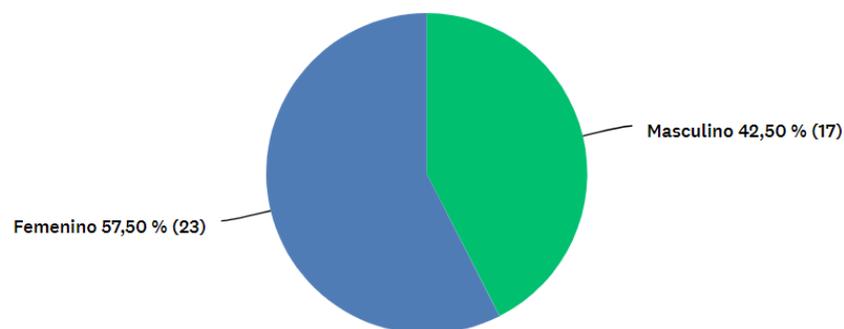


Diagrama 1: respuesta a la pregunta número 1 que responde al género del encuestado.

Con base a las respuestas de la primera pregunta se obtuvo que de las 40 personas encuestadas, fueron 23 mujeres y 17 hombres lo que corresponden a un 57,50% en relación a un 42,50% respectivamente, lo cual denota una mayor afectación en el género femenino.

2. Seleccione su rango de Edad:

Respondidas: 40 Omitidas: 0

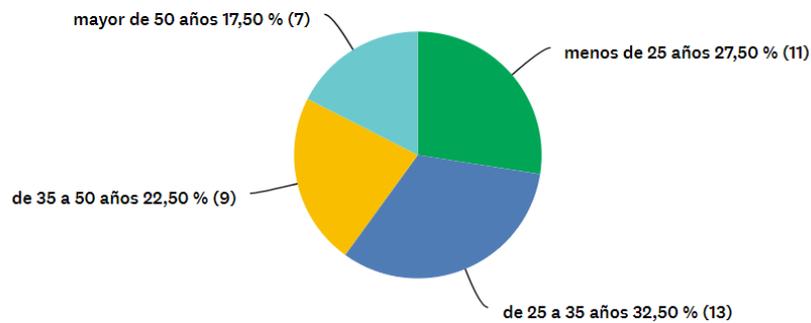


Diagrama 2: respuesta a la pregunta número 2 que responde a la edad del encuestado.

Se pudo observar que la mayor parte de los encuestados, el 32,50% son personas jóvenes en un rango de edad de 25 a 35 años, seguido por los más jóvenes menores de 25 años en un 27,50%; a continuación un 22,50% personas de 35 a 50 años y por último en un 17,50% mayores de 50 años.

3. Ocupación

Respondidas: 40 Omitidas: 0

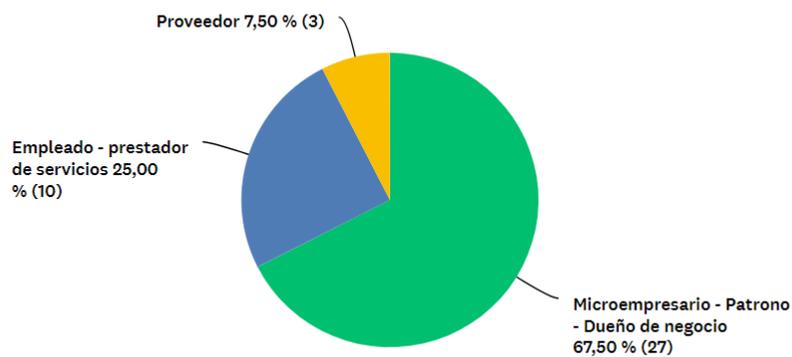


Diagrama 3: respuesta a la pregunta número 3 que responde a la ocupación del encuestado.

Se pudo observar que de los encuestados la mayor parte pertenece al grupo de microempresarios el 67,50%; seguido de empleados / prestadores de servicios en un 25% contra un 7,50% que son proveedores.

4. ¿Ha sido objeto de una clausura tributaria debido a una flagrante falta de entrega o entrega de comprobantes de venta irregulares?

Respondidas: 40 Omitidas: 0

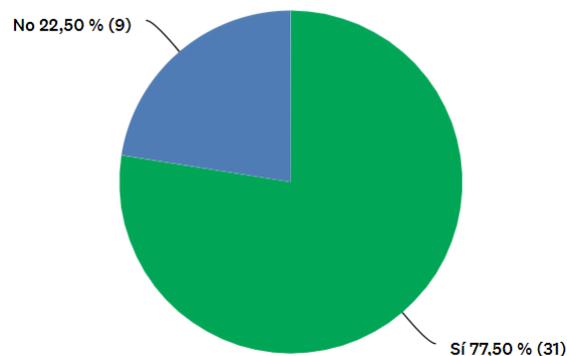


Diagrama 4: respuesta a la pregunta número 4 que responde a si ha sido o no objeto de clausura el encuestado.

En respuesta de si ha estado inmerso en una clausura la mayor parte de los encuestados, un 77,50% respondieron que sí y un 22,50% que no.

5. Sector económico en el que trabaja o trabajaba antes de la clausura tributaria:

Respondidas: 40 Omitidas: 0

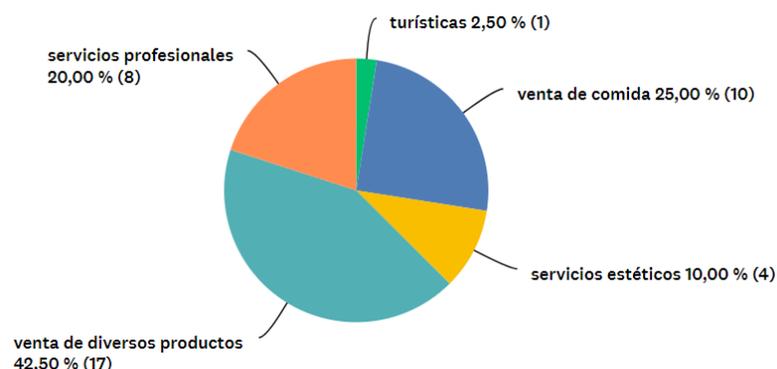


Diagrama 5: respuesta a la pregunta número 5 que responde al sector económico en el que se desarrolla laboralmente el encuestado.

En respuesta se obtuvo que la mayor parte de los encuestados, un 42,50% se dedicaban al comercio, seguido de venta de comida en restaurantes

en un 25%, así también en un 20% profesionales prestadores de servicios y por último en un 2,50% agencias de turismo.

6. ¿Considera que la clausura tributaria fue una medida proporcional en relación a la infracción?

Respondidas: 40 Omitidas: 0

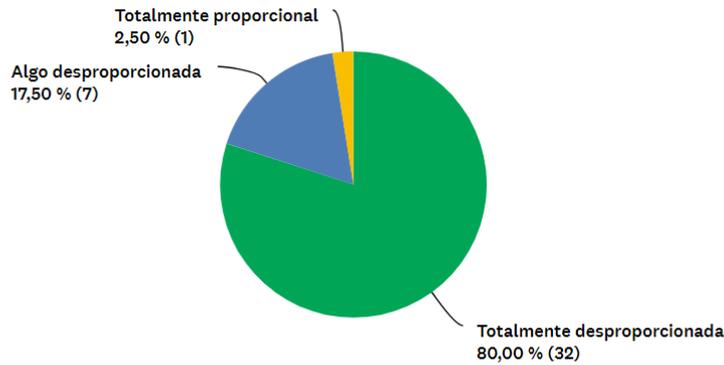


Diagrama 6: respuesta a la pregunta número 6 que responde a la proporcionalidad de la infracción.

El 80% de los encuestados concuerdan en que fue una medida totalmente desproporcionada, el 17,50 en que estuvo algo desproporcionada, pero solo el 2,50% sostiene que fue proporcional.

7. ¿Cuál fue el impacto de la clausura tributaria en su actividad laboral o negocio? (Por favor marque todas las opciones que correspondan):

Respondidas: 40 Omitidas: 0

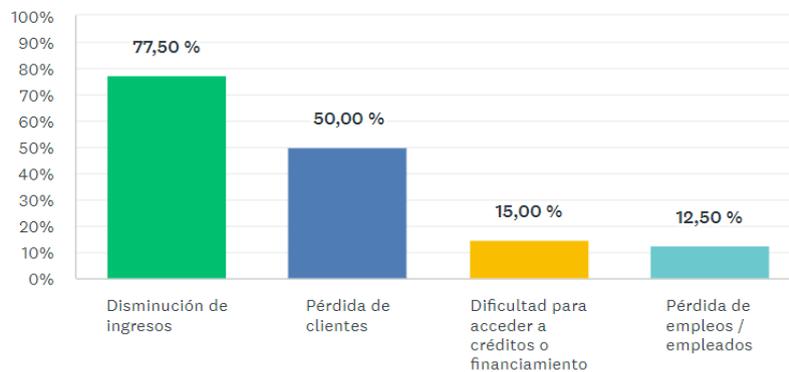


Diagrama 7: respuesta a la pregunta número 7 que responde al impacto de la sanción.

El 77,50% de los encuestados experimentó una disminución en sus ingresos, seguido de un 50% que obtuvo una pérdida de clientela, así un 15% vió dificultades para acceder a financiamiento y por último un 12,50% perdió su trabajo.

8. ¿Recibió algún tipo de asesoría o apoyo legal durante el proceso de clausura tributaria?

Respondidas: 40 Omitidas: 0

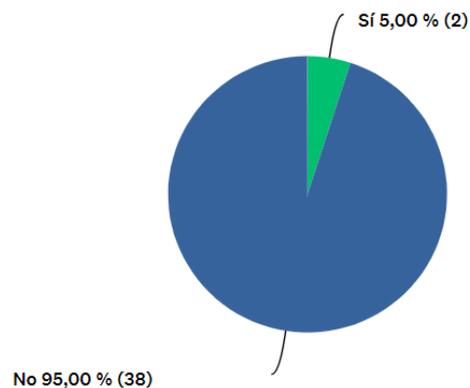


Diagrama 8: respuesta a la pregunta número 8 que responde a la asesoría legal recibida.

Se obtuvo que el 95% de los encuestados no contó con apoyo legal durante el proceso de la sanción frente a un 5% que sí contó con apoyo legal.

9. ¿Sintió que sus derechos laborales fueron afectados debido a la clausura tributaria?

Respondidas: 40 Omitidas: 0

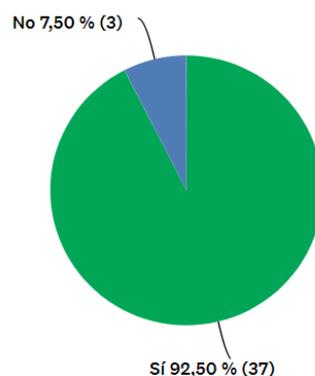


Diagrama 9: respuesta a la pregunta número 9 que responde a la afectación de derechos.

En respuesta a la pregunta se obtuvo que el 92,50% de los encuestados consideró que sus derechos laborales fueron afectados, en cambio un 7,50% consideró que no existió tal afectación.

10. ¿Cree que debió haber existido otro proceso menos gravoso que le permita defenderse de la sanción aplicada de manera eficiente?

Respondidas: 40 Omitidas: 0

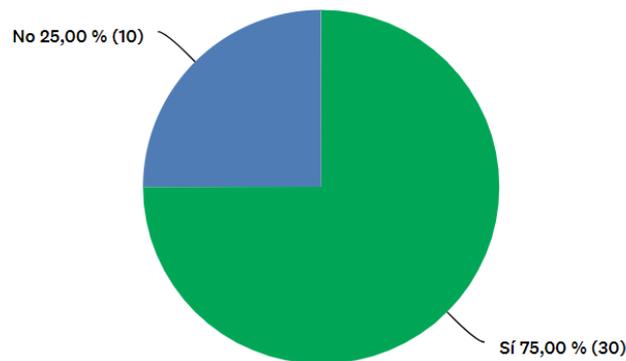


Diagrama 10: respuesta a la pregunta número 10 que responde al proceso aplicado en la sanción.

En respuesta a la pregunta se obtuvo que el 75% de los encuestados consideró que pueden existir otras alternativas, mientras que el 25% de ellos no tienen en mente otras alternativa.

3. Análisis de los resultados

En las *entrevistas* realizadas se obtuvo una postura unánime de los cuatro profesionales expertos en el campo tributario con experiencia comprobable, en las cuales consideran que la sanción no es para nada proporcional a la infracción de –no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios–, es más que no debería existir la figura de “clausura en flagrancia”, así mismo que existe vulneración de derechos de los empleados y empleadores, tales como derecho al trabajo, al desarrollo de las actividades económicas, derecho a la contratación, derecho al debido proceso y derecho a la defensa.

En ese contexto, las afectaciones más visibles en los emprendedores son a nivel económico; debido a los gastos administrativos y legales que

deberán hacer ya que se afecta su flujo de efectivo y su liquidez; y a nivel psicológico porque entran en un estado de desesperación ante la inmediatez de la sanción.

Adicionalmente concuerdan en que lo mejor sería eliminar la figura de clausura en flagrancia y como alternativa a la sanción reemplazarla con multas de carácter pecuniario estableciendo un debido proceso en el que exista una notificación previa y un plazo para presentar elementos de descargo; en casos de reincidencia aplicar multas pecuniarias más elevadas acorde al nivel de ingresos del establecimiento, respetando el principio de progresividad.

Por otro lado, en las *encuestas online* realizadas en microempresas / pequeños negocios, el centro de la ciudad de Guayaquil a 40 personas, las cuales se clasificaron en microempresarios (67,50%), empleados (25%) y proveedores (7,50%), donde se obtuvo que el 77,50% de los encuestados estuvieron inmersos en una clausura tributaria, de los cuales el 95% de estos no recibieron apoyo legal en el proceso. La mayor parte de ellos fueron microempresarios del género femenino (63%) de las cuales, un 88% enfrentaron la sanción de clausura; frente al género masculino (37%) de los cuales un 90% enfrentaron la sanción por la infracción objeto de estudio.

Para estos emprendedores –microempresarios y proveedores– el impacto recibido fue en cuanto a la disminución de ingresos y la pérdida de sus clientes, en cambio para los trabajadores tuvieron dificultad para acceder a créditos o financiamiento y en algunos casos hasta la pérdida de empleos, lo que deja a la disminución de ingresos como el mayor impacto para ambas partes en un 77,50% en relación al resto.

También se evidenció que un 92,50% de los afectados aceptó que sus derechos fueron vulnerados con la imposición de la sanción, y así mismo un 75% concuerda en que debió existir otra alternativa menos gravosa.

Cabe resaltar que la mayor parte de los afectados por la sanción de clausura en flagrancia eran jóvenes cuya edad oscilaba entre los 25 a 35 años (32,50%) y menores de 25 años (27,50%).

En base a los métodos realizados a lo largo de esta investigación dan resultados sólidos sobre las consecuencias que trae consigo la imposición de esta sanción en flagrancia, las cuales atentan contra los *derechos constitucionales de libertad y de protección*, como lo son, el derecho a desarrollar actividades económicas, el derecho a la libertad de trabajo; y el derecho a un debido proceso que garantice la presunción de inocencia, contemplados en los artículos 66 y 76 de la Constitución, respectivamente. Por lo cual claramente se verifica que esta no es una medida idónea para la obtención de la finalidad perseguida.

Para concluir, la sanción de clausura en flagrancia claramente viola el principio de proporcionalidad, los derechos de trabajo y de presunción de inocencia consagrado dentro del derecho a la defensa al no proporcionar un término en el cual el sujeto pasivo pueda otorgar elementos de descargo y cumplir con un debido proceso racional previo a la imposición de la sanción, esto quiere decir que, para alcanzar este fin, la medida adoptada –clausura flagrante– debe ser proporcional, o en su defecto interferir lo menos posible con los derechos, a la infracción establecida en la normativa –no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios–; caso contrario estaría causando un desequilibrio entre la medida usada y el fin perseguido, que es justamente el caso ya que la sanción no es en proporción a la cantidad de facturas no emitidas o emitidas con irregularidades, tampoco con el valor facturado o no facturado; y, así mismo no lo es en proporción a las otras dos infracciones que no se sancionan en flagrancia –la falta de declaración– y el –no proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria–. Entonces, considerando el siguiente ejemplo: el no presentar una declaración de impuestos mensual por un ingreso de \$5.000,00 y el no entregar una factura por \$166,67, ¿las infracciones son iguales? ¿tienen la misma afectación a la administración tributaria? A breves rasgos se puede notar que la respuesta es negativa. Entonces, ¿por qué para esta tercera causal de infracción, que puede ser la menos gravosa, la normativa hace una diferenciación implementando una figura sancionatoria diferente como lo es la clausura flagrante?.

Por último, esto trae como consecuencia más grave afectaciones en la parte más vulnerable del sector productivo, los emprendedores con pequeños negocios que luchan día con día, para ellos representa un impedimento para el libre desarrollo de sus actividades económicas, por lo que debido al impacto generado se requiere excluir esta figura jurídica sancionatoria e implementar alternativas para cumplir con el fin recaudatorio de la administración tributaria.

IV. Capítulo 4: Propuesta

1. Propuesta

1.1 Título de la Propuesta

Acción Pública de Inconstitucionalidad, por el fondo, contra el tercer inciso, del literal b), de la Disposición General Séptima, de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas.

1.2 Justificación de la Propuesta

La presentación de una acción pública de inconstitucionalidad por el fondo, se justifica en la incidencia que tiene la clausura tributaria en flagrancia en un sector clave en el desarrollo económico del país como lo son los microempresarios / emprendedores ya que no solo afecta su derecho de defensa y continuidad en el ejercicio de su actividad, sino también su estabilidad económica y la generación de empleo; el cual debería ser impulsado por el Estado, así como por la administración tributaria, respetando siempre los principios tributarios de proporcionalidad, legalidad y eficiencia.

1.3 Objetivo y Beneficio de la Propuesta

Conforme a lo dispuesto en el numeral 2 del Art. 436 de la Constitución de la República del Ecuador la Corte Constitucional tiene la facultad de “Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado” (CRE, 2008).

Por lo cual el objetivo es la declaratoria de inconstitucionalidad por el fondo del tercer inciso del literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas del Suplemento del Registro Oficial N° 181 del 30 de abril de 1999.

El beneficio principal de la propuesta de Acción Pública de Inconstitucionalidad es la protección y garantía de los derechos constitucionales y principios fundamentales de los contribuyentes, especialmente aquellos involucrados en el sector de microempresas y

emprendedores, mientras se sigue cumpliendo con el objetivo recaudatorio del Estado.

La declaración de inconstitucionalidad contribuiría a salvaguardar los derechos al trabajo, a la defensa, al debido proceso, a la propiedad y otros derechos conexos de los microempresarios y emprendedores. Esto significa que se protegería el derecho de los contribuyentes a un proceso justo antes de imponer una sanción que podría afectar su sustento económico.

1.4 Factibilidad de la Propuesta

La factibilidad de esta Acción Pública de inconstitucionalidad recae en el artículo 74 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional el cual establece:

El control abstracto de constitucionalidad tiene como finalidad garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico. (LOGJCC, 2009)

En el contexto de la figura sancionatoria de clausura tributaria en flagrancia existen incompatibilidades normativas ya que se evidencia la inobservancia de principios y derechos constitucionales.

1.5. Recursos Necesarios

La propuesta de Acción Pública de Inconstitucionalidad requiere de abogados expertos en derecho constitucional y tributario que puedan presentar la acción, la legitimación para presentar esta acción pública de Inconstitucionalidad se encuentra en el Art. 439 de la Constitución y los Artículos 77 y 98 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. Además de recursos financieros para cubrir gastos de investigación, publicidad, etc.

En resumen, la propuesta de Acción Pública de Inconstitucionalidad requiere una inversión de recursos humanos, legales, financieros y de

investigación para asegurar su correcta elaboración, presentación y seguimiento en la Corte Constitucional.

1.6. Principios que sustentan la propuesta.

La propuesta se sustenta en principios fundamentales de legalidad, proporcionalidad, debido proceso, progresividad, acceso a la justicia y presunción de inocencia contenida dentro del derecho a la defensa que son esenciales para asegurar que las medidas sancionatorias sean acordes con los derechos y principios constitucionales.

Es necesario realizar un examen de constitucionalidad por el fondo de las disposiciones contenidas en el tercer inciso del literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas del Suplemento del Registro Oficial N° 181 del 30 de abril de 1999, el cual establece:

En el caso contemplado en el numeral iii) del literal a) de esta disposición, no será necesaria la notificación si se comprueba de manera flagrante la no entrega de los comprobantes de venta o la entrega de los mismos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios. En este caso la clausura será automática. (Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, 1999)

En el que se detalla la clausura en flagrancia, figura que se implementó en nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1999 y que estarían en contra del derecho al trabajo y las garantías del debido proceso relativas a la presunción de inocencia y la debida proporcionalidad entre las infracciones y sanciones administrativas, es posible plantearse los siguientes interrogantes jurídicas:

¿La disposición contenida en el tercer inciso del literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, vulnera el derecho al trabajo y el debido proceso en las garantías de ser tratado como inocente hasta que no exista resolución firme que indique lo contrario y la garantía de la debida proporcionalidad entre infracciones y

sanciones administrativas, determinadas en el artículo 76 numeral 6 de la Constitución?

A fin de determinar si la sanción contenida en numeral iii) del literal a) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, es proporcional con el fin para el que fue diseñada, es preciso realizar un test de proporcionalidad, en base a lo indicado en el artículo 3, numeral 2, de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, que señala:

Art. 3.- Métodos y reglas de interpretación constitucional.- Las normas constitucionales se interpretarán en el sentido que más se ajuste a la Constitución en su integralidad, en caso de duda, se interpretará en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos reconocidos en la Constitución y que mejor respete la voluntad del constituyente. Se tendrán en cuenta los siguientes métodos y reglas de interpretación jurídica constitucional y ordinaria para resolver las causas que se sometan a su conocimiento, sin perjuicio de que en un caso se utilicen uno o varios de ellos:

2. Principio de proporcionalidad.- Cuando existan contradicciones entre principios o normas, y no sea posible resolverlas a través de las reglas de solución de antinomias, se aplicará el principio de proporcionalidad. Para tal efecto, se verificará que la medida en cuestión proteja un fin constitucionalmente válido, que sea idónea, necesaria para garantizarlo, y que exista un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional. (LOGJCC, 2009)

El test de proporcionalidad contiene cuatro elementos que deben verificarse, con el objetivo de determinar si la disposición sancionatoria alegada como inconstitucional es proporcional, estos son: fin constitucionalmente válido, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto:

- **Fin constitucionalmente válido:** El artículo 83, numeral 15, de la Constitución indica que es deber de todo ecuatoriano “Cooperar con el

Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”. En la misma línea, el artículo 120, numeral 7 de la Carta Magna, determina que es atribución y deber de la Asamblea “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados” (CRE, 2008). Por otro lado, el artículo 261, numeral 5 de la norma precitada, establece que es competencia del Estado central determinar “Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento” (CRE, 2008). Así mismo, el artículo 285, numeral 2, de la Norma Suprema indica que entre los objetivos específicos de la política fiscal, se encuentra el de “La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados”, entonces así mismo el fin de la imposición de esta sanción recae en el artículo 300 de la CRE en donde se establece el principio de suficiencia recaudatoria, el cual establece la capacidad para recaudar impuestos directos e indirectos.

Es posible determinar que el fin perseguido por la imposición de la sanción de clausura en flagrancia a estos emprendedores, es el de lograr el cumplimiento de la norma que determina el pago de los impuestos derivados de las actividades económicas de las personas que eventualmente serían sancionadas. Estos emprendedores, como se ha indicado, tienen el deber de contribuir con el Estado, con el pago de sus respectivos impuestos, y esto se logra a través de la obligación de entrega eficiente de los comprobantes de pago, cuya inobservancia acarrea la sanción alegada como inconstitucional. Así mismo, se puede determinar que la norma alegada como inconstitucional fue creada en base al artículo 120, numeral 5 de la Constitución, y la sanción determinada en ella es impuesta por el Estado central que es el llamado a establecer las políticas tributarias respectivas.

De igual manera, se puede indicar que la disposición alegada como inconstitucional busca la redistribución de los ingresos a través de los tributos en virtud de los principios tributarios de eficiencia y suficiencia recaudatoria. Siendo los fines previamente determinados, fines que se encuentran en

disposiciones de la Constitución, se puede concluir que sí persigue un fin constitucionalmente válido.

- **Idoneidad:** la Corte Constitucional, determinó que la idoneidad “permite identificar que las restricciones que se impongan sean necesarias en una sociedad democrática, lo que depende que estén orientadas a satisfacer un interés público imperativo” (*Sentencia No. 003-14-SIN-CC*, 2014). En el caso que nos ocupa, debemos identificar si la sanción estipulada en el numeral iii) del literal a) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Pública, es decir, la de clausura por entrega flagrante o falta de entrega de comprobantes de venta irregulares, está orientada a satisfacer un interés público imperativo. Como se indicó en la verificación del elemento de “fin constitucionalmente válido”, el fin de la sanción alegada como inconstitucional es el de la redistribución de los ingresos a través de los tributos en virtud de los principios tributarios de eficiencia y suficiencia recaudatoria.

Es conocido que en un país democrático los tributos sirven para cubrir el gasto público, que constituyen por ejemplo los servicios de educación, salud, seguridad. Es así como se verifica que la sanción se dirige a satisfacer el interés público, siendo este imperativo por cuanto es un deber de los ecuatorianos, determinado por la Constitución, el de contribuir con el pago de los impuestos determinados por la Ley.

- **Necesidad:** Referente a la necesidad, la Corte Constitucional, estableció que este elemento “implica la verificación de si la medida adoptada es la menos restrictiva para los derechos de las personas sin perder su idoneidad” (*Sentencia No. 003-14-SIN-CC*, 2014). Como se indicó precedentemente, una medida es idónea cuando de manera razonable conlleva a cumplir el fin constitucionalmente válido. Sin embargo, existen medidas que aunque idóneas, no son estrictamente necesarias para la consecución de dicho fin, pues existen otras alternativas para alcanzar ese mismo fin, sin afectar o menoscabar eventuales derechos.

En el contexto de la aplicación de la norma alegada como inconstitucional, existen un procedimiento adicional, para diferentes supuestos

de hecho, pero que persiguen el mismo fin determinado para la sanción en cuestión, este procedimiento, sin embargo, resulta menos gravoso contra el eventual infractor. Este procedimiento se encuentra establecido en el primer inciso del literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, de la siguiente manera:

b) Procedimiento de Clausura.- Para los casos determinados en los numerales i) y ii) del literal a) de esta disposición, la Administración Tributaria notificará al sujeto pasivo concediéndole el plazo de diez (10) días para que cumpla las obligaciones tributarias en mora o justifique objetivamente su incumplimiento; de no hacerlo, la Administración Tributaria procederá a imponer la sanción de clausura por el plazo de siete (7) días, previa la notificación con la imposición de la sanción de clausura, que será ejecutada en el plazo de un (1) día contado desde la fecha de notificación. (Suplemento del Registro Oficial N° 181 Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, 1999).

Como se verifica, este procedimiento sancionatorio, aunque aplicados a otros supuestos de hecho, se encuentra también encaminado a conseguir la redistribución de los ingresos a través de los tributos en virtud de los principios tributarios de eficiencia y suficiencia recaudatoria, sin embargo, aplican etapas procesales más coherentes a los derechos del trabajo, y debido proceso en las garantías de presunción de inocencia y debido proporcionalidad entre infracciones y sanciones, pues no estipulan la clausura en el momento del cometimiento de la supuesta infracción, sino que permiten que el administrado se defienda en un procedimiento administrativo, previo a determinar mediante resolución en firme la sanción de clausura, de ser el caso.

A diferencia de estas disposiciones, la norma que aplica para el supuesto de hecho relativo a la "entrega flagrante o falta de entrega de comprobantes de venta irregulares" (Suplemento del Registro Oficial N° 181 Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, 1999), sí sanciona con una clausura inmediata, sin un procedimiento administrativo en el que el supuesto infractor pueda defenderse y alegar razones a su favor, previo a que se le aplique una eventual sanción.

Según lo expuesto, de la misma norma se evidencia que el procedimiento de clausura inmediata, establecido en el tercer inciso del literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, no es estrictamente necesario para conseguir el fin que persigue la norma, sino que por el contrario, existen otros procedimientos, ya instaurados en el ordenamiento jurídicos, y que se encuentran plenamente vigentes, que son menos gravosos hacia el administrado, y le permiten defenderse, garantizando su derecho al trabajo y el de sus colaboradores, así como el ejercicio de su derecho a la defensa.

Además, estos otros procedimientos administrativos, en los que la clausura no es inmediata, aseguran que el administrado, como supuesto infractor, pueda ser tratado como inocente, hasta que no se demuestre lo contrario mediante una resolución administrativa en firme.

En consecuencia, se determina que el procedimiento de sanción establecido en el tercer inciso del literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas, no es necesario y constituye un exceso injustificado, al momento de aplicar la sanción de clausura al administrado, sin permitir su defensa, tratándolo desde el momento de la supuesta infracción, como infractor, y no como inocente hasta que se demuestra lo contrario.

- **Proporcionalidad en sentido estricto:** Finalmente, el elemento de proporcionalidad en sentido estricto según la Corte Constitucional se basa “en la existencia de un equilibrio entre la protección y restricción constitucional” (*Sentencia No. 003-14-SIN-CC, 2014*).

De lo expuesto anteriormente, se puede determinar que a pesar de que el procedimiento de sanción aplicable a la infracción de –no entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios–, cumple con perseguir un fin constitucionalmente válido y es idóneo, no es proporcional pues afecta el derecho de presunción de inocencia y de defensa injustificadamente, es decir, no existe fundamento que permita dilucidar que para la consecución del fin de que se trata, se deba impedir que

el administrado presunto infractor se defiende mediante un proceso que permita alegar razones a su favor, previo a que sea sancionado, de ser el caso.

Esto vuelve al procedimiento de sanción de –clausura flagrante– acusado de inconstitucional, un procedimiento que vulnera los derechos ya mencionados y esto a su vez imposibilita que supere el examen de proporcionalidad en sentido estricto.

En virtud del examen realizado, se concluye que el procedimiento sancionatorio estipulado en el tercer inciso del literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas es inconstitucional por el fondo, por vulnerar principalmente los derechos a la presunción de inocencia y a la garantía de debida proporcionalidad entre infracciones y sanciones administrativas.

V. Conclusiones

- En base al primer objetivo planteado se concluye que los emprendedores y pequeños negocios son los más afectados por esta sanción, enfrentando consecuencias económicas y psicológicas significativas, lo que puede incluso llevar al cierre permanente de sus negocios, la pérdida de empleos y la disminución de ingresos. Es preocupante que la clausura en flagrancia afecte de manera desproporcionada mayormente a jóvenes emprendedores, quienes representan una parte importante del sector productivo y son fundamentales para el desarrollo económico del país.

- En respuesta al segundo objetivo se ha evaluado la proporcionalidad, mediante el test de proporcionalidad realizado, y se ha evidenciado que la sanción de clausura en flagrancia por la infracción tributaria de no entregar comprobantes de venta o hacerlo sin cumplir requisitos legales es desproporcionada y viola diversos derechos fundamentales de los contribuyentes, como el derecho al trabajo, al debido proceso y a la presunción de inocencia consagrado dentro del derecho a la defensa.

- Por último los resultados de las entrevistas con expertos en el campo tributario y las encuestas realizadas a microempresarios, empleados y proveedores, han mostrado un consenso claro en que la clausura en flagrancia debe ser eliminada y reemplazada por sanciones más proporcionales, como multas pecuniarias, y estableciendo un debido proceso con notificación previa y plazo para presentar elementos de descargo. Lo que se traduce en no realizar este trato distinguido entre esta y las otras dos causales de clausura tributaria, para así poder acogerse al procedimiento establecido para la clausura tributaria normal.

VI. Recomendaciones

- Se recomienda que la administración tributaria mejore la educación tributaria dirigida a los contribuyentes, brindando información clara y accesible sobre sus obligaciones tributarias y los cambios en la normativa. Esto ayudará a prevenir sanciones innecesarias y fomentar una correcta recaudación de tributos. Se sugiere llevar “Escuela SRI” a los establecimientos, mediante brigadas para el conocimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.
- Se sugiere indagar a fondo para lograr establecer y publicitar programas de apoyo legal para los contribuyentes afectados por sanciones tributarias, especialmente aquellos que son emprendedores o pequeños negocios, con el fin de garantizar que sus derechos sean respetados y que puedan defenderse adecuadamente ante cualquier medida sancionatoria.
- Realizar un análisis exhaustivo de casos reales de microempresarios o emprendedores que han experimentado clausuras tributarias en flagrancia. Esto proporcionaría una comprensión más profunda de las circunstancias individuales, las consecuencias y las formas en que los afectados han buscado resolver la situación.

VII. Bibliografía

- Análisis de la afectación de la pandemia de la COVID-19 en el riesgo de informalidad laboral y pobreza en el Ecuador* (Nº 1 ed.). (2022). Organización Internacional del Trabajo para los Países Andinos.
https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---americas/---ro-lima/---sro-lima/documents/publication/wcms_839456.pdf
- Arias Izquierdo, J., & Arias Uzcátegui, J. (2023). *#LaCorteDICE Tributaria*.
- Armijos González, P. (2021). La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano. *in FORO, Revista de Derecho*.
10.32719/26312484.2021.36.8
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2006, septiembre). *La Microempresa en Ecuador: perspectivas, desafíos y lineamientos de apoyo*. rfd.org.ec. Retrieved June 09, 2023, from <https://rfd.org.ec/biblioteca/pdfs/LP-092.pdf>
- Barberan, N., Santillan, R., Bastidas, T., & Peña, M. (2022, abril - junio). Comportamiento tributario de microempresas en Ecuador. *Revista Venezolana de Gerencia (RVG)*, 27(28), 666-679. <https://doi.org/10.52080/rvgluz.27.98.18>
- Caicedo Banderas, F., Haro Terán, L., & Mena Peralta, M. (2022). *Vista de Valoración de la educación sobre la clausura de locales por contravenciones tributarias en el Ecuador*. Revista Conrado. Retrieved June 11, 2023, from <https://conrado.ucf.edu.cu/index.php/conrado/article/view/2763/2735>
- Carrasco, S. (2009). *Metodología de investigación científica: Pautas metodológicas para diseñar y elaborar el proyecto de investigación* (19 | 2009 ed.). Editorial San Marcos. 978-9972-38-344-1
- Carta de la Organización de los Estados Americanos (1948)*. (1951, diciembre 13). Organization of American States. Retrieved June 6, 2023, from

https://www.oas.org/dil/esp/afrodescendientes_manual_formacion_lideres_anexos.pdf

Celi de la Mota, A. (2011). Tributación y Derechos Humanos. Los Derechos Humanos y los principios generales de la tributación aduanera. *Revista Internacional de Derechos Humanos*, ISSN 2250-5210(Año I – N° 1).

<https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/30952.pdf>

Chiriboga Izquieta, H., Jiménez, E., & Toscanini Sequeira, P. (2018). El derecho laboral como herramienta política, una mirada histórica. *Revista Universidad y Sociedad*, 10(1), 226-231.

http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2218-36202018000100226

Cobas, J., Romeu, A., & Macías, Y. (2010, Marzo). LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA COMO COMPONENTE DEL PROCESO FORMATIVO DEL LICENCIADO EN CULTURA FÍSICA. *PODIUM, Órgano divulgativo de GDeportes*, (N° 11).

<file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Dialnet-LaInvestigacionCientificaComoComponenteDelProcesoF-6174064.pdf>

Código Orgánico Integral Penal, Suplemento del Registro Oficial No. 180. (2014).

Ediciones Legales.

Código Tributario Boliviano (Ley N° 2492 de 2 de Agosto de 2003 ed.). (2003).

https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf

Código Tributario - Suplemento del Registro Oficial No. 38 (Edición Constitucional del Registro Oficial 13, 10-III-2022 ed.). (2005). Ediciones Legales.

Constitución De La República Del Ecuador (Registro Oficial No. 449 , 20 de Octubre 2008 ed., Vol. Tercer Suplemento del Registro Oficial 377, 25-I-2021). (2008). Ediciones Legales.

Constitución Política de la República del Ecuador. (1998). Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto de 1998.

Corte Nacional, Juicio No. 09501-2019-00183. (2019, Diciembre 13). EXPEL - Consulta de procesos. Retrieved June 4, 2023, from <https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/expel-actuaciones>

Cuzme Macías, S. B. (2017). *Problemas jurídicos de la clausura tributaria en el Ecuador*. Repositorio Digital UASB. Retrieved June 5, 2023, from <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/5682>

Decreto Ejecutivo No.1494 - Reglamento de la Sanción de Clausura de Locales (Registro Oficial No.500 6 de enero de 2009 ed.). (2009).

Decreto Supremo 1016-A. (1975). *Código Tributario*. Suplemento del Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975.

DECRETO SUPREMO N.º 133-2013-EF. (2013). *Texto Único Ordenado del Código Tributario*. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/textoCompleto-TUO-CT.pdf>

Definición de clausurar. (n.d.). Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE. Retrieved mayo 2, 2023, from <https://dpej.rae.es/lema/clausurar>

De las facturas y notas de ventas electrónicas. (2022, July 22). Facturas Electrónicas Ecuador. Retrieved June 2, 2023, from <https://facturaselectronicasecuador.com/notas-de-venta-ecuador-servicios-de-rentas-internas/>

Departamento del Trabajo de los EE. UU. Administración de Seguridad y Salud

Ocupacional. (2023). *Derechos de los trabajadores*. OSHA. Retrieved June 11, 2023, from

<https://www.osha.gov/sites/default/files/publications/3473workers-rights-spanish.pdf>

Díaz Ravn, N. (n.d.). *FISCALIDAD Y DERECHOS HUMANOS ANÁLISIS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS*. Antonio M. Cubero Truyo. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r38085.pdf>

Díaz Rubio, P. (2012). *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*.

Dialnet. Retrieved June 1, 2023, from

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=183605>

Disposiciones en torno a la emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, de manera electrónica, así como respecto de la obligatoriedad de emisión de los comprobantes de retención electrónicos en la “versión ATS (Segundo Suplemento del Registro Oficial No.80 ed.). (2022).

Disposiciones en torno a la emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios, de manera electrónica, así como respecto de la obligatoriedad de emisión de los comprobantes de retención electrónicos en la “versión ats” (Registro Oficial 2do. S. 80 ed.). (2022).

Erazo Galarza, D. (2012). *“Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador”*.

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR SEDE ECUADOR.

<https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/3072>

- Estatuto Tributario Nacional*. (2023). ACCOUNTER. Retrieved June 10, 2023, from <https://estatuto.co/657>
- FRAGA, R. (2023, April 30). La emisión de facturas electrónicas desafían a la administración tributaria. *Diario Expreso*.
<https://www.expreso.ec/actualidad/economia/emision-comprobantes-electronicos-desafian-administracion-tributaria-158932.html>
- García Novoa, C. (2012). *eL CONCEPTO DE TRIBUTO* (segunda ed.). Marcial Pons.
- Integral Human Development. (2022). *Migration Profile ECUADOR*. Migrants and Refugees Section. Retrieved June 7, 2023, from <https://migrants-refugees.va/country-profile/ecuador/>
- Jaramillo Vega, E. (2008). *Sinceramiento tributario: todos los 80 impuestos*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Juicio No. 17510-2016-00322*. (2017, mayo 15). EXPEL - Consulta de procesos. Retrieved June 4, 2023, from <https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/expel-actuaciones>
- Latapie Aldana, R. (2021). ¿De qué hablamos cuando hablamos del test de igualdad? In *Discriminación : piezas para armar* (1° Edición ed., pp. 143 - 210). Centro de Estudios Constitucionales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*. (2009, octubre 22). Fiel Web Plus Sistema Jurídico para Abogados| Ediciones Legales | Ecuador. Retrieved Junio 23, 2023, from <https://www.fielweb.com/Index.aspx?157Rabf6ik65998#app/buscador>
- Ley Orgánica Para El Desarrollo Económico Y Sostenibilidad Fiscal Tras La Pandemia Covid-19* (Edición Constitucional del Registro Oficial 160, 11-I-2023 ed.). (2021). Ediciones Legales.

- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador Tercer suplemento Registro Oficial N° 242. (2007). *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador Sábado 29 de diciembre del 2007.*
- Mattila, H. (2001). Protection of Migrants' Human Rights: Principles and Practice. *International Migration*, 38(6), 56-71. 10.1111/1468-2435.00142
- Monesterolo Lencioni, G. (2020, julio 30). Impacto del Covid-19 en las relaciones laborales en Ecuador. *Revista de la Facultad de Jurisprudencia Pontificia Universidad Católica del Ecuador*, 1(Esp.8), 79-118.
<https://doi.org/10.26807/rfj.vi8.314>
- NACIONES UNIDAS DERECHOS HUMANOS Oficina del Alto Comisionado. (2014). *LOS DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES DE LOS MIGRANTES EN SITUACIÓN IRREGULAR.*
https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Publications/HR-PUB-14-1_sp.pdf
- Peralta, C. (2015, diciembre). TRIBUTACIÓN Y DERECHOS FUNDAMENTALES LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES COMO LÍMITE AL PODER TRIBUTARIO. REFLEXIONES A PARTIR DE LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS DE BRASIL Y COSTA RICA. *Revista de Ciencias Jurídicas*, (N° 138), 89-134. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r35092.pdf>
- Pérez Peñafiel, J. (2017, abril). “Evolución de la relación laboral y su futuro en la sociedad ecuatoriana”. *Revista: Caribeña de Ciencias Sociales*, (ISSN: 2254-7630).
<https://www.eumed.net/rev/caribe/2017/04/relacion-laboral-ecuador.html>
- Resolución del Tribunal Constitucional No. 126.* (2001). Registro Oficial Suplemento 390 de 15 de agosto de 2001.

RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC10-00472 (NORMAS SOBRE EMISIÓN DE COMPROBANTES DE VENTA EN TRANSFERENCIA DE BIENES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS U OTRAS TRANSACCIONES GRAVADAS CON TRIBUTOS, EFECTUADAS POR PERSONAS NATURALES NO OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD) (Segundo Suplemento del Registro Oficial 257, 27-II-2023 ed.). (2010). Registro Oficial No. 261.

Resolución No. NAC-DGERCGC23-00000004 Establécense Las Normas Para La Aplicación Del Régimen Simplificado Para Emprendedores Y Negocios Populares RIMPE (Segundo Suplemento del Registro Oficial 296, 24-IV-2023 ed.). (2023).

Roca, J. (2009, septiembre). *Tributación directa en Ecuador. Evasión, equidad y desafíos de diseño*. Repositorio CEPAL. Retrieved June 10, 2023, from https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5456/S0900392_es.pdf

Sánchez Chavez, R. (2015, noviembre 27). ANTECEDENTES DERECHO LABORAL Y TRIBUTARIO DEL ECUADOR. https://issuu.com/robertosanchezchavez/docs/derecho_laboral_y_tributario.docx

Sentencia 0100/2014. (2014, January 10). Tribunal Constitucional Plurinacional. Retrieved June 11, 2023, from <https://jurisprudencia.tcpbolivia.bo/Fichas/ObtieneResolucion?idFicha=15417>

Sentencia No. 003-14-SIN-CC. (2014, septiembre 17). Buscadores | Corte Constitucional del Ecuador. Retrieved julio 27, 2023, from <https://buscador.corteconstitucional.gob.ec/buscador-externo/principal/fichaSentencia?numero=003-14-SIN-CC>

Sentencia No. 010-15-SIN-CC. (2015, marzo 31). Portal de Servicios Constitucionales – Corte Constitucional del Ecuador. Retrieved June 1, 2023, from

<https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=010-15-SIN-CC>

Sentencia No. 022-15-SIN-CC. (2015, julio 01). Portal de Servicios Constitucionales.

Retrieved June 2, 2023, from

<https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=022-15-SIN-CC>

Sentencia No. 043-15-SIN-CC. (2015, septiembre 23). Portal de Servicios

Constitucionales – Corte Constitucional del Ecuador. Retrieved May 18, 2023, from

<https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=043-15-SIN-CC>

Sentencia No. 051-13-SEP-CC. (2013, agosto 07). Portal de Servicios Constitucionales.

Retrieved June 1, 2023, from

<https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=051-13-SEP-CC>

Sentencia No. 110-21-IN/22. (2022, octubre 28). Corte Constitucional - Portal de

Servicios Constitucionales. Retrieved June 10, 2023, from

<https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=110-21-IN/22>

Sentencia No. 14-11-IN/20. (2020, enero 22). Buscadores | Corte Constitucional del

Ecuador. Retrieved junio 20, 2023, from

<https://buscador.corteconstitucional.gob.ec/buscador-externo/principal/fichaSentencia?numero=14-11-IN%2F20>

Sentencia No. 27-12-IN/20. (2020, enero 29). Portal de Servicios Constitucionales –

Corte Constitucional del Ecuador. Retrieved Mayo 18, 2023, from

<https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=27-12-IN/20>

Sentencia: No. 47-15-IN/21. (2021, marzo 10). Portal de Servicios Constitucionales – Corte Constitucional del Ecuador. Retrieved June 1, 2023, from <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=47-15-IN/21>

Sentencia: No. 60-11-CN/20. (2020, febrero 06). Portal de Servicios Constitucionales – Corte Constitucional del Ecuador. Retrieved June 2, 2023, from <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=60-11-CN/20>

Sentencia: No. 608-14-EP/20. (2020, mayo 27). Portal de Servicios Constitucionales – Corte Constitucional del Ecuador. Retrieved June 2, 2023, from <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=608-14-EP/20>

Servicio de Rentas Internas. (2017, agosto). *Gestión de Infracciones PRO-CCT-IFR-001*. CAMPUS VIRTUAL. Retrieved June 10, 2023, from https://campusvirtual.sri.gob.ec/pluginfile.php/68662/mod_resource/content/1/Procedimiento%20Gesti%C3%B3n%20de%20Infracciones.pdf

Servicio de Rentas Internas. (2023, Junio 20). *SRI ejecuta más de 3000 acciones de control en abril y mayo*. INTERSRI. Retrieved June 22, 2023, from <https://www.sri.gob.ec/detalle-noticias?idnoticia=971&marquesina=1>

Suplemento del Registro Oficial N° 181 Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas. (1999). *Ley para las Reformas de las Finanzas Públicas*.

Suplemento del Registro Oficial No. 38, Código Tributario (Edición Constitucional del Registro Oficial 13, 10-III-2022 ed.). (2005). Suplemento del Registro Oficial No. 38.

Transparencia - intersri. (n.d.). Servicio de Rentas Internas. Retrieved June 2, 2023, from <https://www.sri.gob.ec/transparencia3>

unicef. (n.d.). *Historia de los derechos del niño*. UNICEF. Retrieved June 3, 2023, from <https://www.unicef.org/es/convencion-derechos-nino/historia>

Vela Peón, A. (2012). *DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN EN MÉXICO*.

<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/derechoshumanosytribucionmexico.pdf>