

ISSN: 2773-7349



# Sociedad & Tecnología

Revista del Instituto Tecnológico Superior Jubones

2021

Volumen / 4

Número / S1

Mayo



## La defraudación tributaria y la proporcionalidad de las penas en el Ecuador

Tax defraud and the proportionality of penalties in Ecuador

Martha Alejandra Morales Navarrete

E-mail: marthamorales@uti.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6835-9955>

Universidad Tecnológica Indoamérica, Ambato, Ecuador.

### Cita sugerida (APA, séptima edición)

Morales Navarrete, M. A. (2021). La defraudación tributaria y la proporcionalidad de las penas en el Ecuador. *Revista Sociedad & Tecnología*, 4(S1), 133-143.

### RESUMEN

La imposición de la "clausura tributaria" efectuada por el Servicio de Rentas Internas a través de los denominados fedatarios fiscales a los contribuyentes sometidos a sus competencias, causa un efecto inmediato, ya que repercute directamente en el ámbito económico del contribuyente; y, tal hecho puede caer en el ámbito del derecho penal si es desobedecida tal orden. Si bien este tipo de sanciones causa un gran impacto en la sociedad, no es menos cierto que se requiere una solución oportuna y ágil y que se enfoque hacia la restitución, indemnización, y una reparación integral a la Administración Tributaria que resulta afectada, sin que sea necesario llegar a sanciones de índole penal como la prisión, o en su defecto que las sanciones sean proporcionales al presumible delito que se cometiere. Las sanciones impuestas en los casos de defraudación tributaria cuando se evidencia que un contribuyente sancionado administrativamente ha reanudado sus actividades económicas en un establecimiento clausurado, vulneran el principio non bis in ídem y afectan el patrimonio de los contribuyentes conforme se explica a detenimiento más adelante.

### Palabras clave:

administración tributaria, clausura tributaria, contribuyentes, derecho penal, fedatarios fiscales, non bis in ídem.

### ABSTRACT

The imposition of "tax closure" made by the Servicio de Rentas Internas through the so-called tax notaries to taxpayer's subject to its powers, causes immediate effect, since it directly affects in the economic sphere of the taxpayer; and, such fact may fall within the scope of criminal law if the order is disobeying. While these types of sanctions cause a great impact on society, no less true is that a timely and agile solution is required and that focuses on restitution, compensation and a comprehensive repair to the Tax Administration that is affected, without having to arrive to penalties such as imprisonment, or failing that sanctions are proportional to the presumed crime that is committed. The sanctions imposed in cases of tax fraud when it becomes evident than a tax payer administratively sanctioned has resumed its economic activities in a closed establishment, violate the principle non bis in idem and affect the wealth of taxpayers as explained in detail later.

### Key words:

criminal law, non bis in idem, tax administration, tax closure, taxpayers, tax notaries.

## INTRODUCCIÓN

Trataremos inicialmente la defraudación tributaria al reanudar actividades económicas en un establecimiento clausurado y la proporcionalidad de las penas, teniendo como punto de partida la clausura tributaria impuesta a un contribuyente, a lo que el tratadista Carlos María Folco (Folco, 2004) señala que la clausura es: *"...el cese total de actividades en un determinado establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, durante el lapso que fije la resolución administrativa condenatoria, convalidada judicialmente en su caso, dentro del mínimo y máximo legalmente establecidos"*.

La sanción administrativa de clausura de por sí, ya afecta al patrimonio del contribuyente ya que al prohibirse la realización de las actividades económicas (giros de negocios) merman las ganancias de los contribuyentes, tomando en consideración que en nuestra legislación la clausura se encuentra regulada con el tiempo mínimo de 7 días; en este contexto y una vez que se impone y ejecuta la resolución administrativa de clausura, los funcionarios competentes están en la obligación de velar a fin de que esta disposición se cumpla, y en el caso de que se evidencie su incumplimiento deben comunicarlo oportunamente a las autoridades correspondientes.

En caso de incumplimiento de dicha orden de clausura, entramos ya en el ámbito del derecho tributario penal, Catalina García Vizcaíno (García Vizcaíno, 2000) dice: *"Esta rama del derecho tributario comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones.- Para algunos autores forma parte del derecho penal, por lo cual lo denominan derecho penal tributario. En*

*cambio, para otros se halla dentro del derecho tributario, y lo denominan derecho tributario penal. - En su Curso de derecho tributario, Dino Jarach consideraba que el derecho penal tributario no es un derecho penal que se haya separado del derecho penal común por alguna característica particular de la materia tributaria. (...) En esencia, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario"*.

José Pérez de Ayala y Eusebio Gonzales (Pérez de Ayala & Gonzalez, 1983) manifiestan: *"Doctrinalmente, se sigue postulando la configuración de la infracción tributaria como penal. Aunque, obviamente, ello no implique la criminalización de todas las infracciones tributarias (pues la sanción de carácter penal debe reservarse para las infracciones consideradas socialmente más graves), sino una regulación inspirada en principios comunes. - De suerte que el ilícito tributario no tendría en su conjunto un lugar adecuado ni dentro del Derecho Penal común ni dentro del Derecho Tributario, sino dentro del Derecho Penal Tributario, entendido como rama especial del Derecho Penal. (...) Desde nuestro punto de vista, hemos de admitir, obviamente, no sólo la posibilidad, sino también la legitimidad de una acción del legislador tendente a la criminalización de todas o algunas de las infracciones tributarias, pues, en último término, a él compete pulsar el grado de repulsa de la sociedad frente a determinadas conductas ilícitas."*

Para el tratadista Soler (Soler, 1953), la violación de sellos implica: *"El delito no consiste en romper el sello, sino en violarlo, es decir, en quebrantar la prohibición que significa. Si la acción no va dirigida contra esa significación del sello, no hay delito: perjudicar materialmente el sello; pero sin quitarle su poder simbólico no basta. (...) Tampoco es suficiente el hecho de que los sellos hayan sido violados, si esa violación no fue dolosa, y por lo tanto ilícitamente cometida por un sujeto capaz"*.

## DESARROLLO

## Defraudación tributaria

El Código Orgánico Integral Penal (Código Orgánico Integral Penal, 2014); en su art. 298 numerales 3 y 11, refieren: "*Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: (...) 3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado. (...) Las penas aplicables al delito de defraudación son: En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años. (...) Las personas que ejercen control sobre la persona jurídica o que presten sus servicios como empleadas, trabajadoras o profesionales, serán responsables como autoras si han participado en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica, aunque no hayan actuado con mandato alguno. - (...) Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos.*".

Previo al proceso de clausura, la Administración Tributaria debe proceder con la notificación de dicho acto administrativo a los contribuyentes infractores de la norma reguladora administrativa, ya sea al amparo del Código Tributario o de la Ley para la Reforma de la Finanzas Públicas; y, este debe acatar la disposición expresa legal en la que se le prohíbe realizar actividades económicas por el lapso de días dispuesto, y previa resolución del levantamiento de dicha sanción administrativa, el contribuyente puede proceder a retirar los sellos impuestos como consecuencia de la antedicha sanción.

Si la orden administrativa de no realizar actividades económicas, es quebrantada por el contribuyente o un tercero, la Administración Tributaria está en la obligación de poner en conocimiento de las autoridades correspondientes, iniciándose entonces el correspondiente proceso penal;

en este sentido, queda claro que la defraudación tributaria se enmarca dentro del ámbito penal, ya que, para configurarse debe contener los presupuestos establecidos en el art. 18 del Código Orgánico Integral Penal que refiere:

*"Art. 18.- Infracción penal.- Es la conducta típica, antijurídica y culpable cuya sanción se encuentra prevista en este Código."* (Código Orgánico Integral Penal, 2014).

Considerándose a la conducta típica como la adecuación de la conducta humana en un tipo penal (art. 298 numeral 3 del Código Orgánico Integral Penal); antijurídica conducta delictiva de un ser humano que debe necesariamente contravenir el derecho (realizar actividades económicas en un establecimiento clausurado); y, culpable que conlleva a que la persona sea imputable y que actué con conocimiento de la antijuridicidad de su conducta.

El Servicio de Rentas Internas como entidad reguladora dentro de sus facultades tiene la sancionadora, conforme así lo establece el art. 70 del Código Tributario que manifiesta:

*"Art. 70.- Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley."* (Código Tributario, 2019); en concordancia con lo establecido en el art. 2 numeral 6 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas , 1997) que dice:

*"Art. 2.- FACULTADES.- El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones: (...) 6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;"*

En cuanto a las sanciones administrativas, el tratadista Juan Carlos Benalcazar (Benalcazar Guerrón, 2005) señala: "*La facultad sancionadora de la Administración Tributaria se circunscribe al específico ámbito de las infracciones de carácter administrativo (contravenciones y faltas reglamentarias). Las sanciones correspondientes, en algunos casos no*

*requieren de previa resolución administrativa, como en los casos de multa por falta de declaración del tributo, según el artículo 100 de la Ley de Régimen Interno, que se deben pagar con el impuesto. En otros casos, la imposición de la sanción se la hace a través de un acto administrativo, como la clausura de establecimiento.”.*

Andrea Amatucci (Amatucci, 2001) señala: *"Los deberes formales tienen naturaleza instrumental, es decir, que su previsión se justifica por cuanto son esenciales, o por lo menos útiles, para asegurar el pago de la medida correcta. En la legislación actual, los deberes formales se muestran cada vez más numerosos y van acompañados de graves sanciones, administrativas y penales (...)"*.

### **Procedimiento de clausura en compras simuladas**

Dentro del proceso de control, la Administración Tributaria en aplicación estricta de la ley, está en la obligación de verificar el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, so pena de clausura en el caso de incumplimiento; y, es aquí en donde entramos en el ámbito de la clausura como tal, que no es más que la suspensión de todas las actividades económicas que se llevan a cabo en un establecimiento.

Nos centraremos entonces la "facturación o emisión de comprobantes de venta", que conforme lo señala el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios, no son más que los documentos con que se acredita la transferencia de bienes, la prestación de servicios, o la realización de otras transacciones gravadas con un tributo, en este sentido, todos los contribuyentes están en la obligación de emitir un comprobante de venta en todos los casos; y, deben ser emitidos y entregados al momento en el que se efectúe la transacción, ya que tal obligación nace por la misma transferencia de bienes o servicios, así estas se realicen a título gratuito, de autoconsumo, incluso si las transacciones a llevarse a cabo se

encuentren gravadas con tarifa cero del impuesto al valor agregado.

El Servicio de Rentas Internas ha establecido que, las sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad deben emitir comprobantes de venta por cualquier monto; los contribuyentes de Régimen General deben emitirlo a partir de USD. 4; y, los contribuyentes en Régimen Simplificado (RISE) a partir de USD. 12; sin embargo, el comprador puede requerir la emisión del comprobante de venta por montos menores a los referidos y el contribuyente está en la obligación de emitirlos.

En el Ecuador los funcionarios denominados fedatarios fiscales pueden proceder a realizar compras simuladas en los diferentes establecimientos de los contribuyentes, esto conlleva a que verifiquen la emisión de comprobantes de venta y en el supuesto no consentido de que el contribuyente no emita dicho documento, se procede a la clausura administrativa inmediatamente; este procedimiento reglado denominado "clausura" se encuentra establecido en la Ley para la Reforma a las Finanzas Públicas (Ley para la reforma a las finanzas públicas, 1999) que en su Disposición General Séptima dice:

*"SÉPTIMA.- Para el fiel cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, se establecen los siguientes instrumentos de carácter general para el efectivo control de los contribuyentes y las recaudaciones: a) Clausura.- La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos, cuando éstos se hallen incurso en cualesquiera de los siguientes casos: (...) iii) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios. (...) 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*

*misimos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios. En este caso la clausura será automática. (...) Para los casos previstos en el literal a) la clausura será de siete (7) días."*

En el mismo sentido el Código Orgánico Tributario (Código Tributario, 2019) establece en sus arts. 323 literal b); y, en el art. innumerado a continuación del art. 329:

*"Art. 323.- Penas aplicables. - Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes: (...) b) Clausura del establecimiento o negocio;"*, "Art. (...). - Clausura del establecimiento. - Salvo casos especiales previstos en la ley, la clausura de un establecimiento no podrá exceder de tres meses. Si la clausura afectare a terceros el contribuyente contraventor responderá de los daños y perjuicios que con la imposición de la sanción se cause. La clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado."

Una vez impuesta la sanción administrativa de clausura, el contribuyente debe acatar dicha orden y por ende se encuentra prohibido de realizar o reanudar las actividades económicas en el establecimiento que deba cumplir dicha orden emanada por autoridad pública competente; es aquí cuando al desacatar o incumplir el contribuyente dicha orden, entra a la vista la figura de la defraudación tributaria, que doctrinariamente por Héctor Villegas (Villegas, 1965) es considerada como "La defraudación –dice Fonrouge- supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación de cualquier circunstancia con relevancia fiscal con el propósito deliberado de sustraerse, en todo o en parte, una obligación tributaria."

A diferencia del Ecuador, en varios países como Honduras, Chile, Argentina, España, entre otros, no se realizan compras simuladas, los funcionarios asignados para el efecto –en Ecuador llamados fedatarios fiscales- esperan fuera de los locales comerciales que le hayan sido asignados a

control, y solicitan a las personas que realizaron compras en dichos locales los respectivos comprobantes de venta; y si en efecto se comprueba que no les fue otorgado el comprobante de venta, el procedimiento de clausura no es inmediato, ya que debe mediar un acta de comprobación y en la referida acta deben intervenir como mínimo dos funcionarios de las respectivas Administraciones Tributarias, quienes deben dejar constancia de todas las circunstancias relativas a las infracciones constatadas, su prueba y la respectiva base legal, debe contener además una citación, para que el contribuyente o responsable comparezca a una audiencia ante un Juez administrativo en la que deberá presentar todos los documentos de descargo que se crea asistido, y en dicha audiencia el Juez dictará resolución absolutoria o condenatoria, en cuyo caso ordenará la clausura del local comercial y los días de sanción, dando así un efectivo cumplimiento del debido proceso.

Tal y como se lo mencionó, en Honduras los llamados fedatarios fiscales solo documentan las transacciones de compras y en caso de incumplimiento de deberes formales se inicia el respectivo proceso administrativo de sanción (Servicio de Administración de Rentas, 2020) "Entre otras acciones que realizarán los fedatarios será de documentar las transacciones de compra venta, el transporte almacenamiento de mercancías con la documentación debidamente autorizadas por la DEI, según lo establecido el reglamento Régimen de Facturación."

Para entrar más a detalle, en el Ecuador, el Servicio de Rentas Internas en el ámbito de sus competencias y a través de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria – Fedatarios Fiscales, ha establecido el proceso de control de emisión y entrega de comprobantes de venta a través de la realización de compras simuladas. Este procedimiento se lo planifica a través de los datos que se recopilan a través del sistema nacional de denuncias que para el efecto maneja el S.R.I., ya que por este medio se obtiene información individualizada y

detallada de los contribuyentes que, entre otros, no cumplen con su obligación de entregar los respectivos comprobantes de venta; a partir de esta matriz y por intermedio de Fedatarios Fiscales (Estatuto organico por procesos del Servicio de Rentas Internas, 2014) -que son quienes ejecutan, entre otros, los programas preventivos, disuasivos, ejecutivos, de clausuras para el control a la emisión de comprobantes de venta-, se proceda a la visita de los diferentes locales comerciales.

El Fedatario Fiscal procede a realizar la compra de bienes o la adquisición de servicios en los establecimientos asignados, por un valor que supere el monto mínimo que obliga a entregar comprobante de venta a los diferentes contribuyentes; ahora bien, pueden darse varias situaciones, como por ejemplo: no recibir el respectivo comprobante de venta; que le sea entregado un comprobante que no sea del contribuyente intervenido; o que el comprobante no se encuentre autorizado por el S.R.I., y en estos casos debe proceder a clausurar el local intervenido; puede darse además el caso que el contribuyente entregue el respectivo comprobante de venta; en esta eventualidad, el Fedatario Fiscal deberá acercarse al local intervenido a fin de entregar el objeto de la compra y solicitar la devolución del dinero entregado por efecto de la compra simulada, y para esto debe identificarse, levantar un acta y solicitar el respectivo talonario -facturero- con la finalidad de verificar que el comprobante de venta que se emitió tenga los mismos datos tanto la original-adquirente como la copia-emisor, en caso de diferir los datos se procede con la retención de la factura original y la copia; y, se ejecuta la clausura, por cuanto dichos documentos no contienen los requisitos de llenado y las formas de impresión y llenado conforme lo establecen los art. 19 y 42 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios, ya que obligatoriamente las copias deben ser idénticas al original, este particular debe ser informado a la Fiscalía a fin de que proceda a las investigaciones correspondientes conforme lo establece el

art. 298 numeral 7 del Código Orgánico Integral Penal (Código Orgánico Integral Penal, 2014) que trata sobre la defraudación tributaria en el caso en que se falsifique o altere facturas.

Una vez verificado el cometimiento de la infracción administrativa, el funcionario competente procede a levantar el respectivo informe y será el Director Zonal respectivo quien procederá a emitir la respectiva resolución de clausura, la misma que deberá encontrarse debidamente fundamentada; como es de conocimiento, la Constitución de la República en su art. 76 numeral 7 literal I) establece (Constitución de la República del Ecuador, 2008):

*"Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) I) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados."*

### **Principio non bis in ídem en la defraudación tributaria.**

Para el tratadista Orlando Alfonso Rodríguez (Rodríguez, 2001) el principio non bis in ídem: *"ha de conllevar el abandono absoluto de la posibilidad de la doble sanción, cualquiera sea su naturaleza y finalidad, por la instauración del preciso límite al ejercicio de la potestad sancionadora de la administración que el mismo entraña; al prohibirse que los órganos administrativos actúen sobre una infracción cuando la misma esté siendo o haya sido objeto de conocimiento por los órganos del orden jurisdiccional penal o por otros órganos administrativos"*



sancionadores.- (...) Las penas impuestas, incluso bajo el predicado de que responden a una distinta naturaleza en un abierto perjuicio para el ciudadano, que no tiene el deber de soportar doble represión, que lesionan el non bis in ídem. Las sanciones penales y las penales – administrativas, que participan de una misma naturaleza aunque tengan diferente cometido, afectan doblemente al ciudadano, verbi gratia, doble multa, bien como accesoria en el penal o como principal en el administrativo o policivo, que rompe con el esquema de la proporcionalidad de la pena.- (...) En suma, el non bis in ídem, además de derecho fundamental, es una garantía esencial para el cabal respeto de la presunción de inocencia, evitando el abuso estatal, al no permitir la doble imputación ni el doble juzgamiento, mucho menos la doble sanción al ciudadano.”

“En términos generales, el principio non bis in ídem, consiste en la prohibición de que un mismo hecho resulte sancionado más de una vez, es decir, supone que no se imponga duplicidad de sanciones en los casos en que se desprenda identidad de sujeto, hecho y fundamento sin que haya una supremacía especial, como por ejemplo que se sancione a una persona dos veces por los mismo hechos en la jurisdicción administrativa y la penal.” (Noticias Jurídicas, 2021)

Jorge Vázquez (Vázquez Rossi, 2004) señala: “El fundamento de la regla non bis in ídem es que no se le debe permitir al Estado, con todos sus recursos y poder llevar a cabo esfuerzos repetidos para condenar a un individuo por un supuesto delito, sometiéndolo así a molestias, gastos y sufrimientos, y obligándolo a vivir también la posibilidad de que aun siendo inocente, sea hallado culpable.”

Para el tratadista Jaime Santos Basantes (Santos Basantes, 2009) el principio non bis in ídem: “(...) supone en definitiva, la prohibición de un ejercicio reiterado del ius puniendi del Estado, que impide castigar doblemente tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas; sin embargo, la prohibición del doble enjuiciamiento no

excluye que un mismo comportamiento pueda dar lugar a diversas investigaciones y sanciones, siempre y cuando éstas tengan distintos fundamentos normativos y diversas finalidades, pero en cuanto exista identidad de sujetos, acciones, fundamentos normativos, finalidades y alcances, el doble juzgamiento y por consiguiente la sanción está totalmente proscrito.- Este principio impide que, a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta, pues semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisibles reiteración en el ejercicio del ius puniendi del Estado e inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismo hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado.- Desde esta perspectiva sustancial, el principio non bis in ídem se configura como un derecho fundamental del ciudadano frente a la decisión de un poder público de castigarlo por unos hechos que ya fueron objeto de sanción, como consecuencia del anterior ejercicio del ius puniendi del Estado.

Por esta razón, en cuanto al derecho de defensa del ciudadano, frente a una desproporcionada reacción punitiva, la interdicción del bis in ídem no puede depender del orden de preferencia que normativamente se hubiese establecido, entre los poderes constitucionalmente legitimados para el ejercicio del derecho punitivo y sancionador del Estado, ni menos aún de la eventual inobservancia, por la Administración Sancionadora, de la legalidad aplicable; lo que significa que la preferencia de la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa sancionadora ha de ser entendida como una garantía del ciudadano, complementaria de su derecho a no ser juzgado y sancionado dos veces por un mismo antecedente, causa o fundamento y, nunca como una circunstancia limitativa de la garantía que implica aquel derecho fundamental.- La



*norma constitucional ecuatoriana al respecto dispone, que nadie será juzgado más de una vez por la misma causa, debiendo entenderse como tal la existencia de un proceso que se hubiere promovido anteriormente, teniendo como antecedente un determinado motivo o fundamento o un ilícito, de tal manera que esta regla del debido proceso es absolutamente lógica, pues no se puede atosigar a las personas promoviendo causas que fueron ya juzgadas."*

El principio *non bis in ídem*, se encuentra establecido la Constitución del Ecuador (Constitución de la República del Ecuador, 2008) en su artículo 76 numeral 7 literal i), el mismo que dice:

*"7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...) i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.",* en concordancia con lo establecido en el art. 344 literal c) del Código Orgánico de la Función Judicial (Código Orgánico de la Función Judicial, 2020) que a la letra reza:

*"Art. 344.- PRINCIPIOS DE LA JUSTICIA INTERCULTURAL.- La actuación y decisiones de los jueces y juezas, fiscales, defensores y otros servidores judiciales, policías y demás funcionarias y funcionarios públicos, observarán en los procesos los siguientes principios: (...) c) Non bis in ídem.- Lo actuado por las autoridades de la justicia indígena no podrá ser juzgado ni revisado por los jueces y juezas de la Función Judicial ni por autoridad administrativa alguna, en ningún estado de las causas puestas a su conocimiento, sin perjuicio del control constitucional;"*.

En este contexto es válido indicar que en nuestra legislación unos mismos hechos pueden ser sujetos de conocimiento individual e independiente en materia administrativa y en materia penal, esto en razón de las competencias y facultades reconocidas por la Constitución y las leyes a la administración pública y a las

instituciones judiciales (de manera independiente); estas prerrogativas se encuentran marcadas expresamente para el ámbito de los servidores y funcionarios públicos en virtud de las responsabilidades recogidas en el ordenamiento jurídico y que se extienden también a los particulares que ejercen algún tipo de actividad pública ya sea por delegación o por cualquier forma de concesión prevista en el ordenamiento jurídico.

Sin embargo de lo referido, las sanciones impuestas en los casos de defraudación tributaria al reanudar actividades económicas en establecimiento clausurado, vulnera el principio *non bis in ídem* y produce afectación en el patrimonio del autor, ya que dicha sanción administrativa, al ser visible al público puede ser desde la perspectiva del marketing sumamente perjudicial para cualquier comercio; y, desde la perspectiva de la administración tributaria una sanción grave que busca un amplio impacto a fin de que otros contribuyentes "eviten" dichas sanciones y cumplan con sus obligaciones.

Dicha sanción debe ser aplicada con extrema prudencia y siempre enmarcado dentro las garantías constitucionales, ya que como se lo ha reiterado, ésta no sólo ocasiona un perjuicio patrimonial a quien se la impone, sino que además afecta la imagen comercial, el valor moral e incluso hasta la credibilidad del negocio clausurado.

Por ese motivo la sanción de clausura, en el Ecuador, ha sido criticada por jurisconsultos ya que refieren que existe una total falta de proporción entre el fin querido y el medio utilizado para alcanzarlo; ya que a través de la sanción de clausura el bien jurídico que se pretende tutelar es la facultad de control de Administración Tributaria y como tal los fines que la misma persigue como son entre otros las rentas fiscales y el cumplimiento de deberes formales, pero en este camino único se van violentando derechos constitucionales como el derecho al debido proceso y el derecho al trabajo ya que la clausura realizada por fedatarios fiscales se da inmediatamente, sin dar

alternativa al contribuyente de que se le establezca un proceso administrativo previo, en el cual pudiese presentar cualquier prueba de descargo en atención a lo requerido por la Administración Tributaria.

El tratadista Folco (Folco, 2004) señala: *"En resumen, la irrazonabilidad y la falta de proporcionalidad han sido los principales argumentos utilizados para fundar la inconstitucionalidad de la clausura, por vulnerar garantías constitucionales, tales como el derecho de la propiedad, de trabajar o de ejercer el comercio."*

La Administración Tributaria al ejecutar la sanción de clausura sin un proceso previo ha dejado en total indefensión al contribuyente ya que no ha podido presentar en sede administrativa ningún justificativo que pudiera o no eximirle de responsabilidad; si bien la desatención de la orden de clausura conlleva de por sí implícito el delito de defraudación, hay que tomar en consideración el posible perjuicio que esto le ha ocasionado al Estado y tomado en cuenta que su antecedente es un comprobante de venta cuyo IVA debido es de un valor efectivo suele ser sumamente bajo, incluso se han ejecutado clausuras por valores de USD, 1,50, esto deja entrever que, resultaría beneficioso y mucho más efectivo para la Administración la imposición de una multa de carácter pecuniaria y se evitaría así los gastos judiciales de ambas partes.

## CONCLUSIONES

En virtud de lo analizado se debería considerar:

- Estandarizar el procedimiento previo a la clausura realizada por fedatarios fiscales a fin de que guarden armonía con los preceptos Constitucionales y legales que rigen sobre la materia, esto es que siempre se inicie un proceso previo y sumario administrativo a fin de que el contribuyente o quien haga sus veces pueda presentar las pruebas que se crea asistido previa la sanción o absolución administrativa, conforme corresponda.

- Unificar criterios en la actuación de los fedatarios fiscales, sin que se les asignen fondos estatales para compras simuladas, sino que se limiten a la verificación y control de cumplimiento de deberes formales, lo que además significaría un ahorro al Estado, ya que no todas las compras realizadas son susceptibles de devolución de dinero (bienes fungibles).
- Promover programas intensivos previos de difusión masiva (cultura tributaria) a fin de que los contribuyentes o responsables tengan claro sus obligaciones tributarias, así como las posibles sanciones administrativas y penales en que pueden incurrir en caso de incumplimientos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amatucci, A. (2001). *Tratado de derecho tributario*. Bogotá.
- Benalcazar Guerrón, J. (2005). *El acto administrativo en materia tributaria*. Quito.
- Código Orgánico de la Función Judicial. (2020). *Código Orgánico de la Función Judicial*. Quito: Ediciones legales.
- Código Orgánico Integral Penal. (2014). *Código Orgánico Integral Penal*. Quito: Ediciones Legales.
- Código Tributario. (2019). *Código Tributario*. Quito: Ediciones Legales.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Ediciones legales.
- Estatuto organico por procesos del Servicio de Rentas Internas. (2014). *Estatuto organico por procesos del Servicio de Rentas Internas*. Quito: Ediciones legales.

- Folco, C. (2004). *Procedimiento tributario: naturaleza y estructura*. Buenos Aires: Santa Fe.
- García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho Tributario parte general*. Buenos Aires.
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas . (1997). *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas* . Quito: Ediciones Legales.
- Ley para la reforma a las finanzas públicas. (1999). *Ley para la reforma a las finanzas públicas*. Quito: Ediciones legales.
- Noticias Jurídicas. (2021). *Noticias jurídicas*. Obtenido de <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4617-el-principio-non-bis-in-idem-y-la-subordinacion-de-la-potestad-sancionadora-administrativa-al-orden-jurisdiccional-penal/>
- Pérez de Ayala, J., & Gonzalez, E. (1983). *Curso de derecho tributario*. Madrid.
- Rodríguez, O. (2001). *La presunción de inocencia*. Santa Fe.
- Santos Basantes, J. (2009). *El debido proceso penal*. Quito.
- Servicio de Administración de Rentas*. (2020 de 2020). Obtenido de Servicio de Administración de Rentas: <http://www.dei.gob.hn/website/?art=2160&title=La%20Direcci%C3%B3n%20Ejecutiva%20de%20Ingresos%20tendr%C3%A1%20equipos%20de%20fedatarios%20&lang=es>
- Soler, S. (1953). *Derecho Penal Argentino*. Buenos Aires.
- Vásquez Rossi, J. (2004). *Derecho Procesal Penal*. Santa Fe.
- Villegas, H. (1965). *Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires.

### Síntesis biográfica de la autora:

Magister en Derecho Penal y Criminología con experiencia en derecho económico en el ámbito tributario, ex procuradora del Servicio de Rentas Internas, ex Secretaria Relatora de la Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, ex Jefe de Rentas y Procuradora Síndica del GAD Municipalidad de Ambato, profesora de Derecho Tributario de la Universidad Tecnológica Indoamérica.