

# LA CLAUSURA EN EL ECUADOR: REGULACIÓN NORMATIVA Y MECANISMOS IMPUGNACIÓN

## CLOSURE IN ECUADOR: NORMATIVE REGULATION AND CHALLENGE MECHANISMS

**Gabriela Valdivieso Ortega, Ph.D.**

 <https://orcid.org/0000-0002-5236-8355>

Universidad Andina Simón Bolívar (Quito, Ecuador)

[gaby\\_valdivieso@hotmail.com](mailto:gaby_valdivieso@hotmail.com)

### ARTÍCULO DE REFLEXIÓN

Recibido: 14 de marzo de 2023

Aceptado: 25 de julio de 2023

### RESUMEN

El principal objeto de este artículo es dar a conocer a los ecuatorianos la forma en la que se encuentra regulada la clausura en la normativa del país, al igual que los mecanismos de impugnación con los que cuentan y que pueden activar cuando se consideren afectados con la imposición de esta sanción. Para el efecto se utilizará una metodología de carácter bidimensional pues se analizará esta institución jurídica como hecho y norma, manejando los métodos analítico y sociológico. Se debe considerar al respecto que la clausura es una de las sanciones que puede aplicar la Administración Tributaria a los sujetos pasivos por el cometimiento de infracciones administrativas, específicamente de contravenciones; o, por incurrir en alguno los actos establecidos en ciertas normas especiales; no obstante, es de lamentar que una técnica legislativa deficiente ha derivado en que, inclusive los diferentes elementos básicos constitutivos de esta sanción se encuentren dispersos entre varios cuerpos normativos. Por otra parte, si bien, existen varios mecanismos tanto en la vía administrativa como en la judicial que pueden ser utilizados por los contribuyentes con la finalidad de impugnar una resolución sancionatoria de clausura, es necesario cuestionarse si los mismos de la forma en la que se encuentran previstos, constituyen o no medios eficaces que salvaguardan nuestros derechos.

**Palabras clave:** Clausura, sanción, impugnación



**ABSTRACT**

The main purpose of this article is to make Ecuadorians aware of the way in which the closure is regulated in the regulations of our country, as well as the challenge mechanisms that they have and that they can activate when they consider themselves affected with the imposition of this penalty. For this purpose, we will use a two-dimensional methodology, since we will analyze this legal institution as fact and norm, using analytical and sociological methods. We must consider in this regard that the closure is one of the sanctions that the Tax Administration can apply to taxpayers for committing administrative offenses, specifically contraventions; or, for incurring in any of the acts established in certain special regulations; However, it is regrettable that a deficient legislative technique has led to the fact that even the different basic elements constituting this sanction are scattered among various regulatory bodies. On the other hand, although there are several mechanisms, both administrative and judicial, that can be used by taxpayers in order to challenge a sanctioning closing resolution, it is necessary to question whether they, in the way in which are foreseen, constitute or not effective means that safeguard our rights.

**Keywords:** Closure, sanction, challenge

**INTRODUCCIÓN*****La clausura: Regulación normativa***

En nuestro país el ilícito en materia tributaria se ha clasificado de modo general en dos grandes grupos: las infracciones administrativas, que a su vez se dividen en contravenciones y faltas reglamentarias; y, los delitos. Tanto los unos como los otros, junto con sus respectivas sanciones, se encontraban regulados en el libro cuarto del Código Tributario, hasta que, el 10 de agosto de 2014, entró en vigencia el Código Orgánico Integral Penal; y, todo lo relacionado a la defraudación tributaria, pasó a formar parte de este último cuerpo normativo.

En el presente artículo, no abordaremos lo atinente a los delitos; sino que, nos circunscribiremos al derecho sancionatorio administrativo de la materia y analizaremos una de las sanciones tributarias más comunes y de mayor relevancia en el Ecuador, específicamente, la clausura. Para ello, es importante partir de que, nuestro Código Tributario, contempla respecto de esta figura lo siguiente:

Art. ... (329.1). - 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. (Código Tributario Ecuatoriano [CTE], 2005, Art. 329.1)

Al respecto, vale indicar que, en nuestra opinión, el artículo citado regula la institución en análisis de forma ligera, a pesar de tratarse de una sanción que, en el caso de ser aplicada incorrectamente por parte de la Administración Tributaria, puede vulnerar derechos constitucionales de los sujetos pasivos, como por ejemplo el derecho al trabajo.<sup>1</sup>

Nos permitimos señalar lo anterior ya que, esta norma contempla a lo sumo que la clausura no puede exceder de tres meses; y, que la misma conlleva la suspensión de actividades únicamente en el establecimiento clausurado, lo que diferencia a esta sanción de la suspensión de actividades;<sup>2</sup> e, inclusive, consideramos que, el citado artículo merece una reforma, en el sentido de que es necesario incluir responsabilidad al funcionario del Estado, cuando éste afecta al contribuyente o a terceros como consecuencia de haber impuesto la clausura erróneamente.

A lo mencionado, cabe agregar que, para una correcta aplicación del principio de legalidad, *nullum pena sine lege*, mismo que cabe no solamente respecto de los delitos sino también de las infracciones en general, es necesario que se establezca en la ley no solamente la sanción, sino también la infracción a la que dicha sanción corresponde, lo que tampoco sucede en el artículo antes citado.

En este sentido opinan acertadamente Pérez de Ayala y González García, quienes sostienen que, "(...) en el mundo del derecho, precepto y sanción son términos inseparables, que un mandato sin sanción carece de relevancia jurídica y la sanción exige como presupuesto lógico la existencia de un mandato" (Pérez de Ayala y González, 1997, como se citó en Toscano, 2006). Y es que, para que una sanción, cualquiera que esta sea, se encuentre correctamente tipificada en la norma correspondiente, debe contener todos los elementos esenciales que la configuran.

También, Aneiros (2005), en la misma línea señala que: "(...) combinando un criterio material y formal, se entenderá por sanción la consecuencia prevista por el ordenamiento en los casos de comisión de un ilícito tipificado como infracción tributaria" (p.22). Es decir que, para que la institución en estudio sea aplicable y se encuentre jurídicamente correctamente regulada, debe indicarse claramente a qué infracción corresponde.

---

<sup>1</sup> El artículo 325 de la Constitución de la Republica del Ecuador vigente reconoce el derecho al trabajo.

<sup>2</sup> El literal c) del artículo 323 del Código Tributario contempla como una de las sanciones aplicables a las infracciones administrativas la suspensión de actividades.

---

Al respecto advertimos que, posteriormente, el Código Tributario, en el artículo 323, contempla a la clausura como una de las penas aplicables a las infracciones de carácter administrativo<sup>3</sup>, las cuales como lo indicamos anteriormente son de dos tipos: contravenciones y faltas reglamentarias. En cuanto a las primeras, nuestro Código Tributario señala que:

**Art. 348.- Concepto.** - Son contravenciones tributarias, las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos. (CTE, 2005, Art. 348)

Podemos colegir entonces del artículo antes citado que, las contravenciones son violaciones de normas tributarias con rango de ley. Ahora bien, por otra parte, el mismo cuerpo legal mencionado, posteriormente en su artículo 351, indica a la letra lo siguiente:

**Art. 351.- Concepto.** - Son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos. (CTE, 2005, Art. 351)

Es decir que, las faltas reglamentarias en cambio constituyen vulneraciones por parte de los sujetos pasivos de normas tributarias jerárquicamente inferiores a la ley, tales como reglamentos y actos normativos; estos últimos emitidos generalmente por la máxima autoridad de la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad reglamentaria.

Continuando con el análisis de nuestra normativa, encontramos que la Ley del Registro Único de Contribuyentes, también se refiere a la clausura, estableciendo que, en el caso de que la Administración Tributaria solicite a un establecimiento la presentación del RUC y éste no lo exhibiere inmediatamente o hasta en un plazo máximo de tres días, el sujeto pasivo será sancionado con una multa equivalente al 2.5% de sus activos sociales; y, que:

(...) además se impondrá la clausura del establecimiento y su reapertura no procederá hasta que el propietario o representante presente el documento exigido. El Director General del Servicio de Rentas Internas o su delegado solicitará la intervención de las autoridades judiciales para proceder a la clausura correspondiente. (Ley del Registro Único de Contribuyentes [Ley del RUC], 2004, Art. 19)

---

<sup>3</sup> El literal b) del artículo 323 del Código Tributario contempla como una de las sanciones aplicables a las infracciones administrativas la clausura del establecimiento o negocio.

Este artículo tampoco contempla una clara regulación de esta sanción; e, inclusive no especifica cuáles son las autoridades judiciales a las que debe solicitar la Administración su intervención para ejecutar la clausura. Consideramos necesario entonces atender a lo establecido en la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, misma que define a la institución en análisis de la siguiente manera:

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:

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

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

III) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios. (Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, 1999, Disposición General Séptima)

En relación con este artículo podemos señalar que, si bien la clausura es impuesta a través de un acto administrativo emitido por la Administración Tributaria, la misma no es otra cosa que una sanción. La cual, como acertadamente lo sostiene Folco (2014), "(...) consiste en 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 (p.103); por lo que, en nuestro criterio constituye una deficiencia de técnica legislativa considerarla como una especie de acto.

Cosa distinta es que, la Administración Tributaria, en los casos que considera conveniente, luego de haber analizado las pruebas tanto de cargo como de descargo, en ejercicio de su facultad sancionadora, emita un acto administrativo mediante el cual impone la sanción de clausura a determinado sujeto pasivo.

Finalmente, con base en los artículos antes citados podemos concluir además que, la clausura es una sanción administrativa aplicable a las contravenciones tributarias, puesto que, las acciones y omisiones por las que dan lugar a la misma se encuentran establecidas en normas

con rango de ley, específicamente en la Disposición General Séptima de la Ley Reformatoria para las Finanzas Públicas, en la Ley del Registro Único de Contribuyentes y en el Código Tributario. Analizamos a continuación la competencia para imponer esta sanción.

## REVISIÓN DE LITERATURA

### ***Competencia para imponer la sanción de clausura***

Para completar nuestro análisis respecto de la regulación de la clausura en el Ecuador, consideramos fundamental hacer mención de la autoridad de la Administración Tributaria que tiene atribuida la competencia para imponer dicha sanción, para lo cual examinaremos lo que establece la normativa general al respecto.

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (SRI), en su artículo 2 contempla dentro de las facultades de esta institución, la de “Imponer sanciones de conformidad con la Ley” (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, Art. 2, Num. 6). Esto reafirma la facultad sancionadora, con la que cuentan todas las Administraciones Tributarias conforme al artículo 70 del Código Tributario ecuatoriano y que se encuentra regulada de la siguiente manera: “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” (CTE, 2005, Art. 70).

Así también, el primer inciso del artículo 362 *ibídem* establece que:

Art. 362.- Competencia. - La acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, es también pública, y se ejerce por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables. (CTE, 2005, Art. 362) Este artículo ya menciona los funcionarios que están facultados para imponer sanciones administrativas tributarias.

Por otra parte, conforme a la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, la clausura es un acto administrativo, “(...) mediante el cual el Director *del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación*, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos (...)” (Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, 1999, Disposición General Séptima, literal a)), cuando se hallen inmersos en los casos que se establece con posterioridad en el mismo artículo; y, que citamos al tratar la naturaleza de la clausura en líneas anteriores. Mediante este artículo entonces se le atribuye la facultad de imponer sanciones de la clausura a la máxima autoridad del SRI al igual que la posibilidad de delegarla.

También se hace referencia al tema en cuestión en la parte final del inciso segundo del artículo 19 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes, cuando establece que: “El Director General del Servicio de Rentas Internas o su delegado solicitará la intervención de las autoridades judiciales para proceder a la clausura correspondiente” (Ley del RUC, 2004, Art. 19). Este artículo reafirma lo señalado en el párrafo anterior.

Es así como, de los artículos citados podemos concluir que, tiene competencia para imponer la sanción de clausura, el director general del Servicio o sus delegados, que son generalmente que los directores zonales y provinciales de la Institución; y, por otra parte, las jefaturas de los departamentos de gestión tributaria y de reclamos ya que, son quienes generalmente ostentan las facultades para ordenar la realización determinaciones y para resolver reclamos, respectivamente.

Una vez que hemos hecho alusión a la competencia para imponer este tipo de sanción, consideramos imperioso para finalizar este punto, plantearnos la siguiente interrogante: ¿Por qué la clausura es una de las sanciones más utilizadas por la Administración Tributaria?, pues como lo hemos mencionado anteriormente, existen otro tipo de sanciones, inclusive pecuniarias de más sencilla aplicación.

Para dar respuesta a la pregunta planteada, nos parece necesario hacer alusión a las opiniones de algunos autores, quienes al intentar determinar la naturaleza del ilícito tributario sostienen, por ejemplo, “Que a la sanción penal no solo le incumbe una función represiva, sino también intimidatoria, pudiendo y debiendo, el legislador encauzar a la colectividad a través de este medio hacia esquemas de convivencia superiores” (Pérez de Ayala y Gonzáles, 1997, como se citó en Toscano, 2006), sin duda, lo mismo puede sostenerse respecto de las sanciones administrativas.

En el mismo sentido opinan Zornoza Pérez y Muñoz Martínez, quienes expresan lo siguiente:

Al ser las sanciones tributarias penas en sentido estricto, ellas se esfuerzan por intimidar al colectivo social para disuadir a los potenciales infractores a llevar a cabo conductas ilícitas. Intimidación y represión son por tanto las finalidades que el legislador les atribuye a las sanciones tributarias. (Zornoza y Muñoz, 2010, p.863)

Concordamos con lo señalado por los citados doctrinarios, en el sentido de que el derecho sancionatorio tiene además un objetivo ejemplificador e intimidatorio, lo cual se puede advertir en varias sanciones, como el decomiso, por ejemplo; pero que se evidencia aún más en

instituciones como la clausura, pues, la misma es impuesta en los exteriores de los establecimientos o negocios, por lo que, es observada por la ciudadanía en general.

Es decir, bajo nuestra concepción, la sanción de clausura no tiene como única finalidad castigar al infractor, sino que, además, busca sentar una especie de precedente social, para que el resto de los contribuyentes no incurran en acciones y omisiones que dificulten las principales labores de la Administración, las cuales se sintetizan en determinar y recaudar los tributos establecidos en la ley.

### ***La impugnación de la sanción de clausura***

En este punto nos corresponde analizar los mecanismos con los que cuentan los sujetos pasivos para impugnar las resoluciones administrativas en las que se les impone una sanción de clausura. Para el efecto, partiremos de considerar lo establecido en el artículo 173 de nuestra Constitución que señala: “Art. 173.- Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial” (Constitución de la República del Ecuador [CRE], 2008, Art. 173.). Entonces, es clara la disposición de nuestra Carta Suprema en el sentido de que se puede pretender desvirtuar cualquier acto administrativo por cualquiera de las dos vías indicadas.

Lo mencionado se reafirma con lo contemplado en el artículo 10 del Código Tributario que indica lo siguiente: “Art. 10.- Actividad reglada e impugnabile. - El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley” (CTE, 2005, Art. 10). Es decir que, los actos administrativos tributarios, claramente pueden ser impugnados en el Ecuador tanto por la vía administrativa como por la vía judicial. A continuación, analizaremos estos dos medios de impugnación por separado y de manera pormenorizada.

### ***Mecanismos de impugnación de la sanción de clausura en la vía administrativa***

Partiremos de analizar los mecanismos de impugnación de la sanción de clausura en la vía administrativa, es decir, ante la misma Administración Tributaria, para lo que es menester considerar que, nuestro Código Tributario, prevé actualmente, de modo general, como medios para el efecto el reclamo administrativo y el recurso extraordinario de revisión.

Con relación al reclamo, el artículo 115 de este cuerpo legal, establece lo siguiente:

**Art. 115.- Reclamantes.** - Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeran afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación



de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva. (CTE, 2005, Art. 115, Inc. 1ro)

Este artículo señala de modo general quienes pueden reclamar, ante quien debe hacerlo y el tiempo para efectuar dicho reclamo. Sin embargo, por otra parte, el artículo 364 *Ibíd*em contempla que: “El afectado con la sanción por contravenciones o faltas reglamentarias podrá deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece este Código” (CTE, 2005, Art. 364). Es decir que, complementando lo establecido en el artículo citado en el párrafo anterior, según esta norma, también los sujetos pasivos a los que se les hubiere impuesto una sanción de clausura pueden presentar un reclamo ante la misma Administración, impugnado la resolución en la que se les aplicó dicha sanción.

En lo concerniente a los recursos, nuestro Código Tributario, desde la última reforma en el año 2021, prevé la revisión como único recurso en la vía administrativa, el cual debe ser interpuesto ante la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria.<sup>4</sup>

Ahora bien, el recurso de revisión se encuentra regulado a partir del artículo 143 de nuestro Código Tributario, el cual establece que, las máximas autoridades de la administración tributaria central, seccional y de excepción:

(...) tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho (...). (CTE, 2005, Art. 143, Inc. 1ro).

Analizando el artículo citado debemos señalar que, según el criterio de algunos autores, con los que compartimos, la revisión de la forma en la que se encuentra regulada en la legislación ecuatoriana no tiene la naturaleza misma de un recurso, pues primero, el iniciarlo o no, es potestad facultativa de la máxima autoridad de la administración correspondiente; y, segundo que, cabe solamente respecto de actos firmes o ejecutoriados, entendidos los actos firmes como “(...) aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo

---

<sup>4</sup> El numeral 1 del artículo 140 del Código Tributario establece lo siguiente: “Art. 140.- Clases de recursos. - Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa: 1. De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto, según los artículos 64, 65 y 66 de este Código;”

---

que la ley señala” (CTE, 2005, Art. 83); y, los actos ejecutoriados como “(...) aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa” (CTE, 2005, Art. 83).

Habrán quienes discrepan de lo mencionado; no obstante, de lo que sí no cabe duda es de que, como bien lo señala Paula Subía Pinto (2007), nos encontramos con un mecanismo de impugnación extraordinario (p.167), puesto que, además de lo indicado supra, el recurso de revisión tiene causales específicas de procedencia que se encuentran contempladas a partir del inciso segundo del mismo artículo 143 del Código Tributario<sup>5</sup>; las cuales no analizaremos a detalle con la finalidad de no desviarnos del tema principal, pero que, consideramos que lo convierten un recurso sumamente formal, muy similar al recurso de casación.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar que, nuestro Código Tributario también contempla causales de improcedencia de este recurso, mismas que se encuentran recogidas en el artículo 145<sup>6</sup> de este cuerpo normativo; y, que, aunque tampoco revisaremos, evidentemente lo transforman en un recurso de mayor difícil acceso para los contribuyentes.

Entonces, si bien es cierto que podemos concluir que, los sujetos pasivos afectados con la imposición de una sanción de clausura pueden interponer un recurso de revisión ante la máxima autoridad de la Administración Tributaria correspondiente; no es menos cierto que, para utilizar este mecanismo de impugnación, el contribuyente tiene que estar inmerso en alguna de las

---

<sup>5</sup> El artículo 143 del Código Tributario contempla que procede el recurso de revisión en los siguientes casos: 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite; 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate; 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada; 4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad; 5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y, 6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.

<sup>6</sup> El artículo 145 del Código Tributario contempla las siguientes causales de improcedencia del recurso de revisión: 1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por la jueza o juez de lo Contencioso Tributario, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración; 2. Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143; 3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate; 4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido; y, 5. Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva.

causales de procedencia, no incurrir en aquellas de improcedencia; contar con un acto firme o resolución ejecutoriada y finalmente con la voluntad de la Institución para iniciar el trámite.

### ***Mecanismos de impugnación de la sanción de clausura en la vía judicial***

Una vez analizado lo que ocurre en la vía administrativa, pasamos a examinar los mecanismos de impugnación de la sanción de clausura con los que cuenta el sujeto pasivo en la vía jurisdiccional. Para el efecto, es menester recordar que, a partir de la entrada en vigor del Código Orgánico General de Procesos<sup>7</sup>, el procedimiento contencioso tributario, pasó a estar regulado en este cuerpo normativo, manteniéndose vigentes únicamente unos pocos artículos del libro tercero del Código Tributario y teniendo siempre primacía lo establecido en la norma procedimental.<sup>8</sup>

Ahora bien, el artículo 217 del Código Tributario, define a la jurisdicción contencioso-tributaria de la siguiente manera:

(...) consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario. (Código Orgánico General de Procesos [COGEP], 2015, Art. 217)

Del artículo citado, podemos colegir que cabe que las resoluciones administrativas en las que se impone la sanción de clausura sean impugnadas por los sujetos pasivos afectados ante la jurisdicción contencioso-tributaria, es decir, ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario correspondiente.

Ahora bien, ¿Cuál es el mecanismo mediante el cual el sujeto pasivo afectado con una resolución administrativa contentiva de una sanción de clausura puede impugnarla ante la vía judicial? Pues, como revisaremos a continuación es un tema que merece análisis y que no carece de problemas en la actualidad.

---

<sup>7</sup> El 22 de mayo de 2016, un año después de haber sido publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 506 del 22 de mayo de 2015 entró en vigencia el Código Orgánico General de Procesos en el Ecuador.

<sup>8</sup> El artículo 302 del COGEP establece lo siguiente: "Art. 302.- Sustanciación y prevalencia de las normas de este Capítulo.- Las controversias sometidas a conocimiento y resolución de las o los juzgadores de lo contencioso tributario y contencioso administrativo se sujetarán a las normas especiales de este Capítulo. Las normas generales de este Código serán aplicables a las materias contencioso tributaria y administrativa, en lo que no se oponga a las de este capítulo, aunque considerando la supletoriedad de las leyes de cada materia."

---

La Disposición General Séptima de la Ley Reformativa para las Finanzas Públicas, establece lo siguiente:

Los tribunales distritales de lo Fiscal resolverán, en el plazo máximo de diez (10) días, las impugnaciones a las resoluciones de clausura que imponga la Administración Tributaria. La resolución de los tribunales distritales de lo Fiscal se dictará sobre la base del expediente formado por la Administración y de las pruebas que presente el sujeto pasivo al impugnar la clausura; (Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, 1999, Disposición General Séptima, Inc. 7.)

Es decir que, conforme a esta norma existe un tiempo específico, para que los Tribunales de lo Contencioso Tributario (Ex Tribunales Distritales de lo Fiscal) emitan una sentencia, cuando la controversia versa sobre la impugnación de una resolución de clausura. Sin embargo, la citada ley, no establece el tipo de acción, ni el procedimiento mediante el cual se debe impugnar dichas resoluciones, por lo que, recurriremos a lo establecido en el COGEP al respecto.

Iniciaremos señalando que en materia tributaria pueden proponerse tres tipos de acciones en la vía judicial: directas, de impugnación y especiales. Por no tener ninguna relación con el tema en análisis dejaremos de lado las acciones directas.

En cuanto a las acciones de impugnación, debemos mencionar que las mismas pueden ser presentadas por los contribuyentes, entre otros actos, “Contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales.” (COGEP, 2015, Art. 320, Num. 6to.); por lo que, en nuestro criterio, sí cabe la presentación de este tipo de acción en contra de resoluciones de la Administración Tributaria en las que se imponga al sujeto pasivo una clausura, siempre y cuando dicha sanción sea consecuencia del incumplimiento de los deberes formales que les corresponden, los cuales se encuentran establecidos principalmente en el Código Tributario.<sup>9</sup>

En este caso, el procedimiento mediante el cual se tramitará la acción es el ordinario<sup>10</sup>; y, los contribuyentes tendrán para demandar el término de “(...) sesenta días a partir del día siguiente al que se notificó con el acto administrativo tributario (...)” (COGEP, 2015, Art. 306, Num. 5).

Ahora bien, nuestro Código Orgánico General de Procesos, posteriormente prevé que pueden proponerse como acciones especiales “Las previstas en las leyes correspondientes.” (COGEP, 2015, Art. 322, Num. 11); y, la Ley Reformativa para las Finanzas Públicas que regula de modo

---

<sup>9</sup> En el artículo 96 del Código Tributario se encuentran contemplados los deberes formales de los contribuyentes o responsables.

<sup>10</sup> El último inciso del artículo 320 del COGE establece que las acciones de impugnación se ejercerán en procedimiento ordinario.

más específico a la clausura, es sin duda es una norma que denota especialidad, por lo que, en nuestra opinión, con base en este artículo, cabe señalar que los sujetos afectados con una resolución sancionatoria de clausura también pueden presentar una acción especial en la misma vía judicial.

En este caso, el procedimiento es de carácter sumario, y la demanda deberá presentarse de acuerdo con lo previsto en la normativa prevista para cada caso, resaltado que, en el caso específico de la clausura, la ley especial que la regula no establece el plazo de prescripción de la acción.

## **CONCLUSIONES**

Entonces, con base en la normativa antes analizada, podríamos concluir en principio que, cabe presentar una acción especial ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario por la imposición de una sanción de clausura, cuando la misma es consecuencia de cualquiera de los siguientes actos: falta de declaración por parte del contribuyente en las fechas establecidas; negativa por parte de los sujetos pasivos de entregar la información requerida por parte de la Administración Tributaria; y, no entrega por parte del obligado de los comprobantes de venta al requirente o entregarlos sin cumplir con los requisitos que exige la norma; mientras que, cabría la interposición de una acción de impugnación, ante el mismo Tribunal, cuando la clausura haya sido impuesta específicamente por el incumplimiento de alguno de deberes formales de los contribuyentes o responsables.

Al parecer con lo indicado el tema quedaría resuelto, empero, surgen nuevos problemas al revisar detalladamente los deberes formales de los contribuyentes contenidos en el Código Tributario, puesto que constan entre otros, los siguientes: “Presentar las declaraciones que correspondan.” (CTE, 2005, Art, 96, Num. 1, Lit. d.); “2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.” (CTE, 2005, Art, 96, Num. 2); y, “3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.” (CTE, 2005, Art, 96, Num. 3).

Es decir que, la falta de declaración por parte de los sujetos pasivos, por ejemplo, implica el incumplimiento de un deber formal y al mismo tiempo incurrir en una de causales para la imposición de la sanción de clausura establecidas en la Ley para la Reforma para las Finanzas

Públicas<sup>11</sup>; por lo que, se podría interponer respecto de la resolución sancionatoria, tanto una acción de impugnación como una acción especial en la vía jurisdiccional, sin que la normativa establezca la prevalencia de la una sobre la otra.

Lo mismo ocurre, en nuestra opinión, con los contribuyentes que no proporcionan a la Administración Tributaria la información que ésta les solicita, pues, por un lado, incurren en uno de los casos previstos en Ley Reformatoria para las Finanzas Públicas<sup>12</sup>; para que la Administración Tributaria pueda imponerles una sanción de clausura y, por otro lado, se ven inmersos en el incumplimiento de los deberes formales establecidos en los numerales 2 y 3 del artículo 96 del Código Tributario, citados en el párrafo anterior, nuevamente surgiendo la duda respecto al tipo de acción que se debe presentar en la vía judicial.

Podemos concluir entonces este punto señalando que si bien los sujetos pasivos que se consideran afectados con la imposición de una sanción de clausura por parte de la Administración Tributaria, pueden presentar en la vía administrativa un reclamo o un recurso de revisión, éste último no es un medio eficiente de impugnación por las razones antes expuestas; y, que en caso de decidir acudir a la vía judicial, en los casos analizados surge la duda en relación al tipo de acción que se debe presentar, lo que afecta directamente a ciertos derechos constitucionales tales como el derecho a la defensa<sup>13</sup>, al debido proceso<sup>14</sup> y a la tutela judicial efectiva<sup>15</sup>.

---

<sup>11</sup> El literal I) de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas señala que se puede imponer la sanción de clausura a los sujetos pasivos por: "Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aun cuando en la declaración no se cause impuestos.

<sup>12</sup> El literal II) de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas señala que se puede imponer la sanción de clausura a los sujetos pasivos por: "No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente",

<sup>13</sup> El numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador reconoce expresamente a las personas el derecho a la defensa.

<sup>14</sup> El artículo 76 *Ibíd* establece que: "En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso (...)"

<sup>15</sup> El artículo 75 *Ibíd* señala: Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.

---

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aneiros, J. (2005). *Las sanciones tributarias*. Marcial Pons.
- Arrija Vizcaíno, A. (2008). *Derecho Fiscal*. Themis.
- Ataliba, G. (1987). Hipótesis de incidencia tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Berliri, A. (1964). *Principios de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- Bocchiardo, J. (2003). *Derecho Tributario Sustantivo o Material*. Astrea.
- Bustamante Fuentes, C. (2013). Nueva Justicia Constitucional. Neoconstitucionalismo Derechos y Garantías. Teoría y Práctica. Editorial Jurídica del Ecuador.
- Cabanellas, G. (1999). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Heliesta.
- Calvo Ortega, R. (2004). *Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario*. Civitas.
- Casás, J. (2003). *Principios jurídicos de la tributación*. Astrea.
- Código Orgánico General de Procesos [COGEP]. (2015). Registro Oficial Suplemento 506, Ecuador.
- Código Orgánico Integral Penal [COIP]. (2014). Registro Oficial 180. Ecuador.
- Código Tributario Ecuatoriano. (2005). Congreso Nacional. Codificación No. 2005-09, Ecuador.
- Constitución de la República del Ecuador [CRE]. (2008). Decreto 0, Registro Oficial 449, Ecuador.
- De La Garza, S. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa.
- Díaz, V. (Dir.). (2004). *Tratado de tributación política y economía tributaria*. (1ra. ed., Vol. 2). Astrea.
- Folco, C. (2004). Luces y sombras de la legislación antievasión. En *Ilícitos Fiscales: asociación ilícita en materia tributaria: Ley 25.874*. (pp. 103- 125) Rubinzal Culzoni Editores.
- García Novoa, C. (2010). *El concepto de tributo*. Tax Editor Editor.
- Giuliani Fonrouge, C. (1984). *Derecho Financiero*. Depalma.
- González García, E., y Lejeune. E. (1997). *Derecho Tributario I*. Plaza Universidad.
- Jaramillo Díaz, C. (2009). *Curso de Derecho Constitucional*. Universidad Central del Ecuador.
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. (1997). Registro Oficial 206. Ecuador.
- Ley del Registro único de Contribuyentes [Ley del RUC]. (2004). Congreso Nacional. Codificación 22. Registro Oficial Suplemento 398, Ecuador.
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas. (1999), Ley 99-24. Congreso Nacional. Registro Oficial Suplemento 253. Ecuador.

- Micheli, A. (1975). *Curso de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- Montero Traibel, J. (1977). *Derecho Tributario Moderno*. Fundación de la Cultura Universitaria.
- Pérez Royo, F. (2010). *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. CIVITAS.
- Queralt, J., Lozano, C., y Tejerizo, J. (2000). *Derecho Tributario*. Arazandi.
- Sánchez Macías, J. (Edit.). (2005). *Economía, derecho y tributación*. Ediciones Universidad de Salamanca.
- Schindel, Á. (2003). Concepto y especies de tributos. En H. García (Dir.). *Tratado de Tributación*. Astrea.
- Storini, C. (2009). Las Garantías Constitucionales de los Derechos Fundamentales en la Constitución Ecuatoriana de 2008. En S. Andrade, A. Grijalva y C. Storini. (Eds.), *La nueva Constitución del Ecuador Estado, Derechos e Instituciones*. Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional.
- Subía Pinto, P. (2007) *El Recurso de revisión de oficio y la declaratoria de lesividad*. Cevallos Editora Jurídica.
- Toscano, L. (2006). *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*. PUDELECO Editores S.A.
- Troya Jaramillo, J. (2014). *Manual de derecho tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Depalma / Temis / Marcial Pons.
- Zornoza, J. y Muñoz, G. (2010). Infracciones y sanciones tributarias. En J. Piza Rodríguez. (Edit.). *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (pp. 88- 109). Universidad Externado de Colombia.