

74

ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN APLICACIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS Y EL PAPEL DE LAS UNIVESIDADES

ANALYSIS OF THE PRINCIPLE OF LEGALITY IN THE APPLICATION OF TAX SANCTIONS AND THE ROLE OF UNIVERSITIES

Jeannette Amparito Urrutia Guevara ¹

E-mail: ua.jeannetteurrutia@uniandes.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2280-7756>

Diego Patricio Gordillo Cevallos ¹

E-mail: ua.diegogordillo@uniandes.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6953-5933>

Fernando José Caicedo Banderas ¹

E-mail: ua.fernandocaicedo@uniandes.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-9662-3488>

Marcela Jeannette Yancha Urrutia ¹

E-mail: da.marcelajyu89@uniandes.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-0977-5172>

¹ Universidad Regional Autónoma de Los Andes Ambato. Ecuador.

Cita sugerida (APA, séptima edición)

Urrutia Guevara, J. A., Gordillo Cevallos, D. P., Caicedo Banderas, F. J., & Yancha Urrutia, M. J. (2023). Análisis del principio de legalidad en aplicación de sanciones tributarias y el papel de las universidades. *Revista Conrado*, 19(S2), 614-622.

RESUMEN

El principio de legalidad es un pilar fundamental del derecho tributario y establece que la creación, modificación o extinción de tributos debe realizarse mediante ley. En el caso de las clausuras e incautaciones de mercancías, es crucial asegurar que los contribuyentes tengan la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa de manera efectiva. Sin embargo, existe la posibilidad de que el procedimiento de impugnación haya sido derogado por el Código Orgánico General de Procesos, lo que genera incertidumbre a los afectados. El presente estudio tiene como objetivo analizar la doctrina vigente sobre el principio de legalidad y el debido proceso en la aplicación de sanciones tributarias y el papel de las universidades en la formación de profesionales en esta área para así contribuir al desarrollo de expertos altamente capacitados y comprometidos con los principios del debido proceso y la equidad fiscal. Para el trabajo se utilizó el análisis teórico descriptivo y modalidad cuali-cuantitativa, además del método bibliográfico y una encuesta a 25 contribuyentes. Como resultado se visualiza que se deben mejorar las relaciones jurídico-tributarias además de respetar los derechos de los contribuyentes, mientras que las universidades deben proponer estrategias para promover un sistema tributario justo y eficiente.

Palabras clave:

Principio de legalidad, derecho tributario, debido proceso, equidad fiscal.

ABSTRACT

The principle of legality is a fundamental pillar of tax law and establishes that the creation, modification, or extinction of taxes must be conducted by law. In the case of closures and seizures of merchandise, it is crucial to ensure that taxpayers can exercise their right to defend effectively. However, there is the possibility that the challenge procedure has been repealed by the General Organic Code of Processes, which generates uncertainty for those affected. The objective of this study is to analyze the current doctrine on the principle of legality and due process in the application of tax sanctions and the role of universities in the training of professionals in this area in order to contribute to the development of highly trained and committed experts. with the principles of due process and fiscal equity. For the work, descriptive theoretical analysis and qualitative-quantitative modality were used, in addition to the bibliographic method and a survey of twenty-five taxpayers. As a result, it is seen that legal tax relations must be improved in addition to respecting the rights of taxpayers, while universities must propose strategies to promote a fair and efficient tax system.

Keywords:

Principle of legality, tax law, due process, fiscal equity.

INTRODUCCION.

En el ámbito tributario, la imposición de sanciones juega un papel fundamental en el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y en la prevención de conductas evasivas. Las sanciones tributarias no solo constituyen un mecanismo de control por parte de las autoridades fiscales, sino que también tienen el propósito de promover la equidad y la justicia en el sistema tributario (Ecuador Asamblea Nacional, 2018a).

El cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes es un aspecto fundamental para el correcto funcionamiento del sistema. Sin embargo, es común encontrar situaciones en las que los contribuyentes intentan evadir o reducir su carga tributaria, lo que conlleva a errores tributarios y, en última instancia, a sanciones administrativas o judiciales, como la clausura y la incautación de mercancías.

La correcta aplicación de las normas tributarias y la prevención de conductas evasivas son fundamentales para garantizar la equidad y la eficiencia del sistema fiscal. En este sentido, se destaca la importancia en la formación de profesionales capacitados en esta área (Marcelino Junior, 2021). Las instituciones educativas deben jugar un papel activo en la preparación de los estudiantes para entender y cumplir adecuadamente con las obligaciones tributarias, así como para comprender el alcance y las implicaciones de las sanciones en caso de incumplimiento.

Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia (Ecuador Asamblea Nacional, 2008). Lo que deviene en la protección de los derechos de los ciudadanos y la aplicación de las garantías constitucionales para que prevalezca, entre otros derechos, el debido proceso, la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva al momento de acceder y activar los órganos jurisdiccionales. En lo que respecta a la materia administrativa y tributaria existe esta limitación que ocasiona una seria vulneración a esta garantía constitucional. Por lo tanto, la misma debe ser tratada con la importancia del caso por parte del órgano legislativo con el objetivo de brindar seguridad jurídica y un medio de defensa necesario para las partes procesales.

Es indispensable hacer referencia a una de las garantías constitucionales del debido proceso que es la motivación de los actos administrativos, resoluciones o fallos, so pena de nulidad. De tal manera que los actos administrativos deben estar estructurados con lógica, comprensibilidad y razonabilidad para que sean considerados como motivados. He aquí la importancia que la Constitución de la República regule y garantice los derechos de los administrados y que la normativa interna, sujeta a la misma, establezca disposiciones que sean instrumentos de

ataque ante irregularidades que se presenten por parte de la administración (Castillo et al., 2022).

La cultura tributaria es uno de los puntos medulares del control tributario que no ha sido satisfecho. El contribuyente o sujeto pasivo del impuesto está dispuesto a buscar todos los mal llamados mecanismos para pagar menos o no pagar nada. Esto conlleva a que se vea involucrado en grandes errores tributarios que a la corta o a la larga les causa problemas ya sea de recursos administrativos o judiciales hasta las últimas instancias. Además de causar en la mayoría de los casos la clausura y las incautaciones de los productos que no cumplen los requerimientos para comercializarse.

La clausura, así como la incautación son sanciones aplicadas a los sujetos pasivos que, por descuido, desconocimiento de la legalización tributaria u otras razones, constituyen aspectos legales, doctrinarios y socioeconómicos importantes a tratar. En la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas establece el procedimiento de impugnación frente a los actos que resuelven las clausuras e incautaciones de mercancías. Dichos procedimientos podrían haber sido derogados respecto de las incautaciones con la vigencia del Código Orgánico General de Procesos (COGEP) lo cual presenta un escenario de incertidumbre para el afectado a la hora de ejercer su derecho a la defensa.

La clausura se define como el cierre temporal de un local, comercio, establecimiento diseñado por el legislador para dar cumplimiento con obligaciones de tipo impositivo. Esta es ejercida por el Servicio de Rentas Internas (SRI), como lo señala el Código Tributario en su artículo 67 (Ecuador Asamblea Nacional, 2018a) en la que se encuentran las facultades de la administración. Entre ellas se puede distinguir la facultad sancionadora, cuya competencia está establecida en el estatuto orgánico organizacional por procesos del servicio de rentas internas.

La clausura o el cierre en las diferentes clases de establecimientos comerciales en materia tributaria son mecanismos que utiliza el Fisco y que está reconocido e implementado en la legislación ecuatoriana para fines netamente recaudatorios. No obstante, la manera en que se le aplica dicha sanción a estos establecimientos por parte del SRI, podrían afectar derechos de principios constitucionales que tienen los sujetos pasivos o los contribuyentes, más aún en el grado de cuando no se ha cumplido con el debido proceso tributario, los mismo que se encuentran garantizados por la Constitución de la República del Ecuador (Ecuador Asamblea Nacional, 2008).

Así mismo la potestad reglamentaria como también los actos de gestión en materia tributaria, son reglados y las

mismas pueden impugnarse en vía administrativa como en fase jurisdiccional, tal como lo dispone el artículo 173 de la Constitución. Por lo que se puede deducir que la Clausura puede ser impugnada en vía jurisdiccional ante el Tribunal de lo Contencioso Tributario (Barcos Arias & Moreira Abraham, 2019; Castillo et al., 2022).

Por otro lado, la incautación se definiría como la apropiación por parte de la autoridad competente de un objeto, mercancía o bien propiedad de una persona. Tal como lo señala el título IV de las sanciones, en su artículo 323 del (Ecuador Asamblea Nacional, 2008) dentro de las penas aplicables se encuentra la incautación, la misma que puede ser provisional o definitiva.

De ahí que el contribuyente será sancionado si no cuenta con los documentos que respalden la adquisición y posesión de los bienes que oferta, entre otras causales. Pero la cuestión es que esta medida realizada por funcionarios del Servicio de Rentas Internas, respecto de la incautación provisional, es de carácter relegado e impugnable (Guallpa-Uzhca et al., 2020). Al tener esta última palabra una importancia fundamental a tratar respecto a la constitucionalidad de esta clase de decisiones, ya que por mandato constitucional todo acto administrativo o judicial puede impugnarse. De ahí la importancia de mantener una documentación legal imoluta (Robles Zambrano, Cajas Párraga & Molina Mora, 2023).

Será de suma importancia llegar a conocer la cuestión de carácter constitucional al aplicar la sanción de clausura en el caso del numeral iii) del literal a) de la disposición general séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ecuador Asamblea Nacional, 2014). Si se comprueba de manera flagrante el incumplimiento de lo dispuesto en el referido numeral, se procede a imponer la sanción de clausura sin previa notificación, al seguir un procedimiento de manera tal, que el contribuyente se pueda defender.

En este contexto, las universidades desempeñan un rol crucial en la formación de profesionales capaces de comprender y aplicar correctamente el marco normativo tributario, lo que incluye el ámbito de las sanciones. Los programas académicos y la investigación en este campo son fundamentales para garantizar una adecuada preparación de los futuros expertos en materia tributaria y promover un entendimiento profundo de las implicaciones legales y éticas relacionadas con las sanciones tributarias (Pirela Espina, 2022; Gerón-Piñón et al., 2021).

Es fundamental que las universidades comprendan la necesidad de preparar a los estudiantes no solo en aspectos teóricos, sino también en la comprensión de la normativa y los procedimientos relacionados con las sanciones

tributarias. De esta manera, los futuros profesionales estarán equipados para asesorar a los contribuyentes de manera adecuada y para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en un entorno legal y ético (Aguilar et al., 2018; Rojas, 2021).

Ahora bien, las potestades administrativas constituyen medios jurídicos para que la administración desarrolle sus funciones, sin los cuales no podría actuar. En consecuencia, se trata del elemento esencial del régimen administrativo. Las atribuciones de la administración se supeditan al principio de legalidad, de manera que, son otorgadas a través de una serie de actos legislativos (Gutierrez, 2020). Lo que significa que tienen su fundamento en la ley y solo el órgano administrativo que tenga la competencia puede ejercer dicha potestad. Sin embargo, esta dosificación de poder que se distribuye a cada órgano de la administración no puede entenderse como la existencia de múltiples poderes de la administración, por ello no es dable confundir el poder de la administración con sus ejercicios.

Por lo tanto, hay que considerar que existen varios poderes administrativos cuando el único que hay se manifiesta específicamente en poder reglamentario, poder disciplinario, poder expropiatorio, y la verdad es que existe un solo poder administrativo, no obstante, ejercitarse o manifestarse en una diversidad de potestades concretas (Ecuador Asamblea Nacional, 2018b).

El funcionario responsable será sancionado conforme a lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la iniciativa privada. El plazo que establece el artículo 132 para resolver es de 120 días contados desde el día siguiente hábil de la presentación del reclamo, exceptuándose los siguientes casos: Los previstos en el artículo 127(falta de informes), en los que el plazo correrá desde el día hábil siguiente al de la recepción de los datos o informes solicitados por el reclamante, o del que se decida prescindir de ellos (Ecuador Asamblea Nacional, 2015);

1. Los que se mencionan en los artículos 129 y 131(plazo de prueba y determinación complementaria, respectivamente) en que se contará desde el día hábil siguiente al vencimiento de los plazos allí determinados; y,
2. Las reclamaciones aduaneras, en las que la resolución se expedirá en 30 días hábiles por el Gerente Distrital de Aduana respectivo. De esta manera si la administración no resuelve los reclamos dentro de los plazos fijados por la Ley, se configura el silencio administrativo positivo, cuyo efecto es la aceptación tácita de la reclamación que se hubiere planteado.

Pero no por el hecho de que no se resolvió un reclamo dentro del plazo previsto se configura el Silencio Administrativo, para ello se la deberá hacer efectiva mediante la acción correspondiente, ante el Tribunal Contencioso Tributario.

3. Facultad sancionadora. El Estado investido de potestad tiene la facultad mediante los órganos competentes, de imponer normas de carácter coercitivo y ser la coercitividad de la norma tributaria un elemento constitutivo del tributo, de tal manera que el contribuyente, está obligado a su cumplimiento artículo 70 (Ecuador Asamblea Nacional, 2018a). 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.

La acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias será ejercida por los funcionarios a que la ley conceda competencia, para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de la obligación. Es decir que la Ley concede a los mismos funcionarios de las administraciones tributarias la facultad de determinación, así como también la resolución de reclamos.

La facultad recaudadora es ejecutada al depender del tributo que se trate:

- a. Si los tributos son de carácter fiscal nacional los competentes son los delegados regionales del SRI,
- b. Si los tributos son de carácter aduanero, el funcionario competente son los directores de distritos,
- c. Si los tributos son de origen Municipal o Provincial, los competentes son los jefes financieros, municipales y provinciales respectivamente,
- d. Finalmente, si provienen de un organismo de excepción, la autoridad que la ley le conceda esa facultad.

Por ende, los administrados, se encuentran en la facultad de cumplir con las obligaciones que la Ley le conmina a su cumplimiento, caso contrario, la facultad sancionadora de la administración tributaria entra en funcionamiento. Esta puede ir de una multa, clausura del establecimiento, decomiso, suspensión de actividades, incautación definitiva y lo más grave los delitos tributarios. Cuyas sanciones son más severas ya que el conocimiento y juzgamiento de esta recae sobre la Justicia Penal Ordinaria.

El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria.

En el ámbito legal, se encuentran disposiciones específicas que regulan las facultades de la administración tributaria y establecen los procedimientos para la imposición de sanciones. Por ejemplo, el Código Tributario otorga a la administración la facultad sancionadora y establece que las resoluciones administrativas deben imponer las sanciones pertinentes.

Dichas disposiciones al estar contempladas con fuerza son de carácter obligatorio, de modo que se quedó fuera de la discrecionalidad de los contribuyentes acatarlas o no. Entre estas disposiciones existen las de carácter legal, el Código Tributario, LORTI, Ley del Registro Único de Contribuyentes (RUC), Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, Código de Comercio e Inversiones, entre otras. Así entre los reglamentos se tiene el Reglamento Orgánico Organizacional por Procesos del SRI y de las resoluciones de las respectivas Administraciones Tributarias.

La inscripción en el RUC es de carácter obligatorio, y de no hacerlo se establecen sanciones. En caso de que el funcionario solicitare la exhibición del RUC y no lo hiciere se le concederá un plazo de tres días para hacerlo, de no presentar dentro de este plazo le impondrá una multa equivalente al 2.5% de sus activos sociales. Además, se impondrá la clausura del establecimiento y su reapertura no procederá hasta que el propietario o representante presente el documento exigido.

El artículo 18 de la Ley del RUC (Ecuador Asamblea Nacional, 2016) establece casos especiales de defraudación adicionales a los que establece el artículo 344 del Código Tributario, entre estos se tiene:

1. Declarar como propios, bienes o derechos ajenos;
2. Utilizar identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción; y,
3. Obtener más de un número de Registro de Inscripción.

Finalmente, la referida Ley del RUC en su artículo 19 establece seis casos de contravenciones que constan en el Código Tributario:

- No solicitar la inscripción dentro del plazo señalado por la Ley;
- No utilizar el número de Registro Único de Contribuyentes en los documentos señalados en el artículo 10 de esta Ley;
- Permitir, por cualquier causa, el uso del número del registro de inscripción a terceras personas;
- Utilizar el número de inscripción concedido a otro contribuyente;

- Ocultar la existencia de sucursales, agencias u otros establecimientos comerciales de los que sea propietario el contribuyente; y,
- Retener indebidamente el número de identificación tributaria luego de haberse cancelado el mismo.

Asimismo, se debe analizar el proceso sumario seguido por la administración tributaria para la imposición de sanciones. Este análisis permitirá determinar si se respetan los principios del debido proceso, como el derecho a la defensa, la notificación previa, la oportunidad de presentar pruebas y argumentos, y la posibilidad de impugnar las decisiones administrativas ante instancias jurisdiccionales (Martínez, 2022).

Por otra parte, la impugnación viene a ser un derecho fundamental al que puede asistir el sujeto pasivo o contribuyente responsable en dichas obligaciones tributarias, tal como se lo ha indicado en líneas anteriores, este podrá ejercerlo en el instante que se sienta afectado en alguno de los actos administrativos o también en el jurisdiccional contencioso. Estos actos son emitidos por una autoridad pública competente, ya que esta clase de acción le permite al sujeto pasivo dentro de lo que son los términos legales el defenderse y, este a su vez hacer respetar cada uno de sus derechos constitucionales.

Existe una necesidad de fortalecer el marco normativo relacionado con el principio de legalidad y el debido proceso en la imposición de sanciones tributarias. Si bien se han establecido criterios en el Instructivo para la aplicación de sanciones utilizado por la Administración Tributaria Central, se requiere una mayor claridad y precisión en la normativa para garantizar una aplicación coherente y uniforme de las sanciones tributarias (Rodríguez, 2022).

A lo largo de este estudio, se puede observar cómo las universidades pueden contribuir a la formación de profesionales competentes y éticos en el ámbito tributario, promover la investigación, la colaboración con las autoridades fiscales y la actualización constante de los conocimientos y habilidades de sus estudiantes (Osorio-Novela et al., 2022). Además, de examinar las implicaciones académicas y prácticas de la formación en este campo, así como las posibles recomendaciones para que las universidades mejoren su enfoque educativo, promuevan la excelencia en el estudio y generen un impacto positivo en la aplicación de las sanciones tributarias. Por tanto, se establece como objetivo general: analizar el principio de legalidad y el debido proceso en la aplicación de sanciones tributarias y el papel de las universidades con el fin de proponer mejoras que garanticen la protección de

los derechos de los contribuyentes. Del cual resultan los siguientes objetivos específicos:

- Examinar el marco legal y normativo que regula la imposición de sanciones tributarias, además del principio de legalidad y el debido proceso.
- Proponer recomendaciones y medidas concretas para fortalecer la colaboración entre las universidades, el Estado y otras partes interesadas, a fin de garantizar el respeto de los derechos de los contribuyentes y asegurar la aplicación justa y equitativa de las sanciones tributarias.

MATERIALES Y METODOS.

La metodología del trabajo que se ha utilizado en la investigación es el análisis teórico descriptivo y modalidad cuali-cuantitativa, pues se ha extraído información básica tributaria, administrativa, constitucional y de procesos que se encuentran estrictamente publicadas en los respectivos decretos emitidos. Por otro lado, se hace un análisis descriptivo e inductivo-cualitativo que permitió analizar evidencias teóricas y empíricas y utilizar métodos y técnicas de recolección de información y datos. Con la guía cualitativa y cuantitativa se buscó reconocer características del hecho a investigar.

De la misma manera los datos empíricos obtenidos mediante la aplicación del método descriptivo pretenden acoger de manera lógica los resultados y verificar de donde nace la problemática y contrastar las conjeturas de la investigación. Se aplicó el método bibliográfico, enmarca las bases teóricas se recurrió a utilizar un método bibliográfico a través de revistas científicas, libros, informes de titulación y normativas vigentes que aportaron fomentar la investigación con bases e información legal. El método inductivo permitió elaborar conclusiones de acuerdo con las situaciones o sucesos que se hayan desarrollado sobre la clausura y la incautación.

Para esta investigación se aplicó la técnica de observación al verificar la evolución de las normas, reglamentos y principios y el estado actual ayudándose con el instrumento de recolección de información teórica, ficha de observación. Se aplicó una encuesta a 25 contribuyentes del parque industrial de Ambato, que se encuentran bajo el control de la Administración Tributaria y que conocen las normas que se aplican para la clausura y la incautación.

Como ejemplo del control permanentemente de procesos de control que realiza el SRI, se consta el monitoreo a los contribuyentes que comercializan productos y servicios a través de medios digitales, a escala nacional. El objetivo es verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que tiene el comercio electrónico y las ventas

por internet que deben respaldarse por comprobante de venta. Además de verificar el cumplimiento de los deberes formales a cargo de los contribuyentes que realizan dichas actividades.

RESULTADOS.

Las diferentes crisis económicas que han afectado la recaudación son innumerables, razones por las que el Estado ha adoptado vías alternativas para la solución de conflictos jurídico-tributarios. Pero la más importante constituye la seguridad jurídica, el derecho de los contribuyentes cuyos alcances se afectan sensiblemente. Estos fallos emitidos por jueces o tribunales, inclusive actos administrativos emitidos por la misma autoridad o recursos administrativos se extienden y crean incertidumbre al incrementarse más reformas tributarias y afectan la confianza y seguridad lo cual desemboca en efectos que pueden resultar nefastos, generalmente impredecibles e inmensurables para la economía de las empresas.

Por lo que se resume la encuesta aplicada a los grandes contribuyentes en los siguientes resultados que se muestran en la Tabla 1:

Tabla 1. Resume la encuesta aplicada a los grandes contribuyentes

	Pregunta	Si	No	Si %	No %
1	¿Ha sido alguna vez clausurado por el SRI?	1	24	4	96
2	¿Alguna vez los bienes que oferta han sido Incautados por parte del SRI?	1	24	4	96
3	¿Revisa las disposiciones legales de carácter tributario y resoluciones del SRI, respecto de sus obligaciones como contribuyente?	18	6	72	38
4	¿Exige a sus proveedores el documento de importe de origen legal respecto del bien adquirido?	22	3	88	12
5	¿La falta de garantías jurídicas será un factor determinante del cumplimiento tributario?	25		100	
6	¿Sus clientes exigen la factura o cualquier documento que acredite la adquisición de un producto?	10	15	40	60
7	¿Considera ilegal que un local comercial sea clausurado y que dicha sanción no pueda impugnarse?	25		100	
8	¿En caso de sancionarse con las sanciones de Clausura e Incautación, reclama mediante mecanismos legales?	25		100	

Fuente: Elaboración propia.

De lo expuesto se puede resumir que los grandes contribuyentes de la recaudación de impuestos consideran que se debe mejorar las relaciones jurídico – tributarias y no solo apuntar a incrementar la recaudación. También consideran que sus derechos como contribuyentes deben ser respetados en todas las instancias, es así como se evidencia en la encuesta que acudirán a todos los mecanismos legales para reclamar sobre clausuras y aún más sobre incautaciones.

También consideran que el SRI debe difundir más sobre las reformas tributarias y no solo valerse de que el desconocimiento de disposiciones legales y reglamentarias, necesidad de lucro, son factores que inciden en la aplicación de sanciones como la clausura y la incautación. Lo que causa perjuicio económico ya sea por el cierre del local o por el hecho de que el SRI se lleve los bienes objeto de venta.

DISCUSIÓN.

Los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de gestión llevados a cabo por la Administración Tributaria y su regulación en un texto legal justo, podría dotar de mayor eficacia en la recaudación sin afectar solo a ciertos sectores y otros no contribuyan. Asimismo, la recaudación de impuestos debe mejorar en apego a la actividad realizada por los contribuyentes debido a que el valor de sus ingresos económicos por su actividad debe ser debidamente declaradas en los periodos establecidos por la Administración tributaria como lo describe

Por otro lado, a través de las reformas tributarias realizadas el 26 de noviembre del 2021 se exponen los derechos del contribuyente:

1. Derechos de trato y de confidencialidad:
 - a. Derecho a ser tratado con el debido respeto, sin discriminación, con cortesía y consideración por el personal del Servicio de Rentas Internas.
 - b. Derecho a que las declaraciones, información, datos, informes y antecedentes tributarios, en los términos y con las excepciones previstas en ley, sean tratados como reservados.
2. Derechos de asistencia o colaboración:
 - a. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
 - b. Derecho a formular consultas y a obtener respuesta oportuna, de acuerdo con los plazos legales establecidos.
3. Derechos económicos:
 - a. Derecho a presentar solicitudes de devolución de impuestos en los casos que corresponda.
 - b. Derecho a solicitar la prescripción de acciones.
 - c. Derecho a que se aplique el régimen de caducidad de las facultades de esta Administración Tributaria.
4. Derechos de información:
 - a. Derecho a acceder a información relativa a sí mismo o a sus bienes.
 - b. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
 - c. Derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de control o fiscalización relativas a sí mismo o a sus bienes, sobre la naturaleza y alcance de estas, así como de sus derechos y deberes en el curso de tales actuaciones y a que estas se desarrollen en los plazos de ley.
5. Derechos procedimentales:
 - a. Derecho a presentar corrección(es) de sus declaraciones, de conformidad a la ley.
 - b. Derecho a impugnar los actos de la Administración Tributaria que consideren que los afectan de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria vigente y a obtener un pronunciamiento expreso y motivado de la Administración Tributaria.
 - c. Derecho a presentar peticiones y solicitudes ante esta Administración Tributaria de conformidad con la normativa vigente.
 - d. Derecho a presentar denuncias tributarias, administrativas, quejas, sugerencias y felicitaciones ante la Administración Tributaria.
 - e. Derecho al debido proceso y al derecho de defensa.

- f. Derecho a presentar alegaciones y pruebas ante las autoridades administrativas de conformidad al ordenamiento jurídico.

Un ejemplo muy esclarecedor de lo dicho es el derecho a impugnar los actos de la administración tributaria y a obtener un pronunciamiento expreso y motivado por parte de la misma. Este derecho a impugnar se encontraba ya incluido en el mismo Código Tributario desde su expedición en 1975. De igual manera, la obligación de motivar los actos administrativos se encuentra garantizado por la misma Constitución desde el año 2007. Conforme a la Constitución ecuatoriana y a la normal evolución de los derechos, lo ideal hubiese sido incluir en esta reforma la manera de ejercer, promover y exigir ante las autoridades administrativas y judiciales los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, la norma se incluyó como un simple y bonito enunciado, pero sin eficacia.

La falta de establecimiento de un mecanismo o herramienta que permita que estos derechos sean eficazmente aplicables y exigibles, deriva en que, a la fecha, las administraciones tributarias generan resoluciones con el único objetivo de recaudar, a través de actos carentes de motivación. Por supuesto que siguen ahí los mismos mecanismos de impugnación administrativa desde 1975, pero que de poco o nada sirven cuando la autoridad administrativa no tiene una verdadera voluntad de rectificar sus errores. Por lo tanto la gran mayoría de impugnaciones tienen como resultado la confirmación de lo actuado en la instancia administrativa anterior.

En este sentido, en lugar de repetir y enumerar derechos que ya se encontraban recogidos anteriormente en la legislación, se pudo de crear un ente u organismo independiente de protección de los derechos de los contribuyentes, al que se pueda acudir en caso de que la administración tributaria actúe de manera abusiva y arbitraria. También se pudo otorgar competencia y facultades a organismos ya existentes como la defensoría pública o el defensor del pueblo para que tengan la capacidad de equilibrar las fuerzas entre la todopoderosa administración tributaria y los contribuyentes, sobre todo para proteger a los contribuyentes cuya capacidad económica no les permite la contratación de profesionales que los defiendan ante los abusos de la Administración Tributaria.

En este contexto, corresponde que la Administración Tributaria central sea la que emita resoluciones que profundicen estos derechos y creen mecanismos o etapas administrativas, de tal suerte que permitan una real aplicación de los tan necesarios derechos de los contribuyentes. Mientras tanto, deben apelar a las herramientas

que están disponibles en la legislación, hacer uso de ellas y exigir su efectiva aplicación.

Por otro lado, el que los derechos de los contribuyentes se encuentren enunciados o enumerados a nivel de ley, debe comprometer a las autoridades judiciales. Estas deben exigir a la administración tributaria su estricto cumplimiento en todos los niveles y exigir sanciones a nivel administrativo a los funcionarios públicos que hayan impedido u obstaculizado el ejercicio de los derechos de los contribuyentes. Solamente de esta manera se genera en los funcionarios públicos, una cultura de respeto a estos derechos, pero para alcanzar esto, deben ser los abogados de los contribuyentes los que exijan a los jueces con vehemencia pero con respeto, la aplicación de estos derechos.

En definitiva, a los contribuyentes les corresponde insistir en todas las instancias, para que se active una verdadera política de protección y frenar lo que hoy pareciera un poder sin límites. Este, otorgado a las administraciones tributarias y que no ha merecido mayor reproche de parte de los gobernantes de turno, ni del órgano judicial.

Recomendaciones para que las universidades puedan fortalecer la formación académica, la investigación y la colaboración entre las Administraciones Tributarias.

1. Incluir en los programas de estudio de las carreras relacionadas con el área tributaria, asignaturas que aborden de manera integral el marco normativo y los procedimientos de imposición de sanciones tributarias. Esto permitirá que los futuros profesionales estén familiarizados con las leyes y regulaciones vigentes, así como con los principios del debido proceso y su adecuada aplicación en la práctica.
2. Fomentar la investigación y el desarrollo de proyectos de investigación relacionados con el tema de las sanciones tributarias. Las que permitan generar conocimiento científico y académico actualizado, que contribuya a identificar las deficiencias existentes en el marco normativo y proponer soluciones basadas en evidencia para mejorar los procedimientos de imposición de sanciones tributarias.
3. Establecer convenios de colaboración entre las universidades y las Administraciones Tributarias, con el fin de promover el intercambio de conocimientos y experiencias en el ámbito de las sanciones tributarias. Los docentes y estudiantes universitarios estarán al tanto de las prácticas y desafíos actuales en la aplicación de sanciones tributarias y contribuirá a la formación de profesionales mejor preparados.
4. Implementar programas de educación continua y capacitación para los profesionales en ejercicio, con el objetivo de actualizar sus conocimientos sobre las

últimas regulaciones y criterios en materia de sanciones tributarias. Esto contribuirá a mejorar la calidad de la asesoría y defensa de los contribuyentes, así como a garantizar una correcta aplicación de las sanciones tributarias por parte de las autoridades competentes.

5. Promover la cultura de la ética y la responsabilidad en el ejercicio de las actividades relacionadas con el área tributaria. Implica sensibilizar a los estudiantes y profesionales sobre la importancia de actuar de manera transparente y respetar los principios del debido proceso en el ámbito tributario, así como promover una cultura de cumplimiento voluntario y evitar conductas que puedan dar lugar a sanciones tributarias.

CONCLUSIONES.

Como resultado del presente trabajo se ha llegado a las siguientes conclusiones:

El cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y la prevención de conductas evasivas son aspectos cruciales en el ámbito tributario y las sanciones, desempeñan un papel fundamental en este proceso. En este contexto, es fundamental promover la transparencia y la comunicación fluida entre la Administración Tributaria y los contribuyentes ya que, por el desconocimiento de una de las partes, esto podría incurrir en errores, que consecuentemente los sujetos pasivos y/o contribuyentes serían injustamente sancionados por el sujeto activo con la clausura tributaria. Esto incluye proporcionar información clara y accesible sobre los procedimientos de sanciones tributarias, así como fomentar la participación de los contribuyentes en el proceso de toma de decisiones relacionado con la imposición de sanciones.

Se destaca la necesidad de que las universidades se involucren de manera activa en mejorar los conocimientos y habilidades de los estudiantes en relación con las sanciones tributarias. Esto implica una preparación adecuada en aspectos teóricos, comprensión de la normativa y los procedimientos relacionados y una visión ética y legal. Para ello, se sugiere que las universidades promuevan la investigación, la colaboración con las autoridades fiscales y la actualización constante de los conocimientos y habilidades de sus estudiantes. Además, se recomienda incorporar en los programas académicos asignaturas específicas sobre sanciones tributarias y brindar oportunidades de práctica en entornos reales.

El procedimiento de impugnación establecido en la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas presenta algunas deficiencias en cuanto al ejercicio efectivo del derecho a la defensa de los contribuyentes afectados por clausuras e incautaciones de mercancías. Se requiere una revisión exhaustiva de este procedimiento para asegurar

que se respeten los principios del debido proceso y se brinde a los contribuyentes todas las garantías necesarias para ejercer su derecho a la defensa. Además de fortalecer el marco normativo, mejorar los procedimientos de impugnación, implementar mecanismos de control más efectivos y promover la transparencia y la comunicación en la aplicación de sanciones tributarias.

Se recomienda la implementación de mecanismos de control y supervisión más efectivos por parte de la Administración Tributaria Central para asegurar el cumplimiento adecuado de los principios de legalidad y debido proceso en la imposición de sanciones tributarias. Esto implica establecer lineamientos claros, capacitar al personal encargado de aplicar las sanciones y realizar auditorías periódicas para detectar posibles irregularidades.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguilar, M. F. Y., Cueva, M. P., & Jaramillo, L. B. E. (2018). Estrategias para fomentar la cultura tributaria desde la academia. Caso UTPL. *Killkana sociales: Revista de Investigación Científica*, 2(3), 145-152.
- Barcos Arias, I. F., & Moreira Abraham, S. A. (2019). *El Procedimiento Contencioso Tributario y su Seguridad Jurídica en el Ecuador* [Proyecto de Examen Completo de Abogado (a) de los Tribunales de la República, Universidad Autónoma de los Andes]. <http://dspace.uniandes.edu.ec/handle/123456789/10354>
- Castillo, S. V. R., Bermeo, A. C. A., Rodríguez, S. K. A., & Monteros, P. E. P. (2022). La inseguridad jurídica por la falta de la doble instancia en el proceso contencioso tributario en el Ecuador. *Revista de Derecho: Universidad Nacional del Altiplano de Puno*, 7(2), 3-18.
- Ecuador Asamblea Nacional. (2018b). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463. Gobierno de Ecuador.
- Ecuador Asamblea Nacional. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449. Gobierno del Ecuador.
- Ecuador Asamblea Nacional. (2014). *Ley para la reforma de las finanzas públicas*. Registro Oficial 181. Gobierno de Ecuador.
- Ecuador Asamblea Nacional. (2015). *Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos*. Registro Oficial 349 Gobierno de Ecuador.
- Ecuador Asamblea Nacional. (2016). Ley del registro único de contribuyentes. Registro Oficial 398 Gobierno de Ecuador.
- Ecuador Asamblea Nacional. (2018a). *Código Tributario*. Registro Oficial 38 Gobierno de Ecuador.
- Gerón-Piñón, G., Solana-González, P., Trigueros-Preciado, S., & Pérez-González, D. (2021). Sistemas de información en las universidades latinoamericanas: su impacto en los rankings internacionales. *Revista de la educación superior*, 50, 23-35. http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0185-27602021000200023&nrm=iso
- Gualpa-Uzhca, N. C., Peralta-Yumbra, R. E., Yamasqui-Chávez, R. D., & Giler-Escandón, L. V. (2020). Causas del incumplimiento de los deberes formales de contribuyente: Caso Azogues. 593. *Digital Publisher CEIT*, 5(5), 114-130.
- Gutierrez, J. (2020). Gestión de administración tributaria y su influencia en la recaudación del impuesto predial Municipalidad Distrital Jose Leonardo Ortiz, Chiclayo 2018. *Revista Ciencia y Tecnología*, 16(2), 165-176.
- Marcelino Junior, J. (2021). La cooperación internacional en la lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional, como fuente de financiación del desarrollo sostenible. *Revista de Educación y Derecho*, 21, 1-24. <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.32162>
- Martínez, N. L. F. (2022). El Acceso de la Administración Tributaria a la Información Bancaria en Honduras. *La Revista de Derecho*, 43(1), 17-26.
- Osorio-Novela, G., Mungaray-Lagarda, A., & Ramírez-Angulo, N. (2022). La colaboración entre estudiantes universitarios y negocios sociales. *Revista iberoamericana de educación superior*, 13(36), 26-43. https://www.researchgate.net/publication/358445050_La_colaboracion_entre_estudiantes_universitarios_y_negocios_sociales
- Pirela Espina, W. A. (2022). Influencia de la educación universitaria en la formación de la cultura tributaria del contador público. *Visión de futuro*, 26(1), 1-21.
- Robles Zambrano, G., Cajas Párraga, C. M., & Molina Mora, J. F. (2023). Analysis of the forgery of legal documents in civil and criminal proceedings. *Baltic Journal of Law & Politic*, 16(3), 1331-1340. <https://versita.com/menucript/index.php/Versita/article/view/1440/1448>
- Rodríguez, A. M. E. (2022). Evolución, importancia y actual tratamiento de la educación fiscal en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y en la institución de la Unión Europea. *Revista de educación y derecho= Education and law review*, (26), 1-27.
- Rojas, G. R. C. (2021). La educación tributaria en el Perú: una alternativa para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. *Crescendo*, 11(2), 241-258.