

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

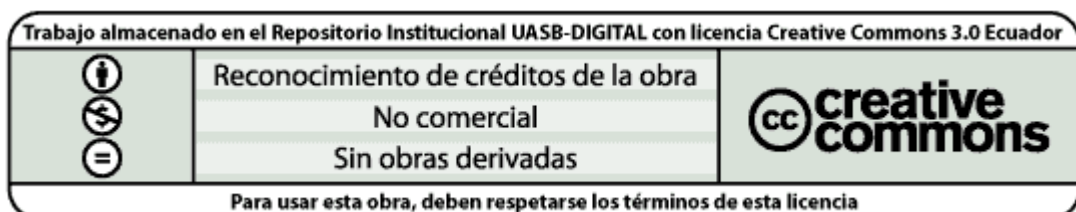
Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la facultad sancionadora de la administración tributaria**

Juan José Proaño Zúñiga

**2014**



## **CLAUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS**

Yo, Juan José Proaño Zúñiga, autor de la tesis intitulada DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra que es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local e internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 01 de Agosto de 2014

Juan José Proaño Zúñiga

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO  
MENCION: DERECHO TRIBUTARIO

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA  
FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

AUTOR: JUAN JOSÉ PROAÑO ZÚÑIGA  
TUTOR: DR. JUAN CARLOS MOGROVEJO JARAMILLO  
QUITO - ECUADOR

2014

## RESUMEN

En el presente trabajo se analiza la relación que existe entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en el marco de la gestión de tributos y particularmente en el ejercicio de la facultad sancionadora a cargo de ésta. Relación que debe desarrollarse dentro de un equilibrio entre las prerrogativas de la Administración y los derechos y garantías de los contribuyentes, relación que necesariamente debe estar encuadrada dentro del marco de la legalidad.

Si bien es cierto la facultad otorgada a la Administración Tributaria para que pueda juzgar y sancionar el cometimiento de infracciones tributarias de carácter administrativo, se encuentra conferida mediante ley, así como con las reformas introducidas por la Ley para las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, a efecto de que pueda ejercer métodos de control referentes a la aplicación de los tributos, así como a la prevención de los posibles ilícitos tributarios, y su sanción posterior cuando se ha establecido su cometimiento, es deber de la Administración al aplicar la ley, asegurar este equilibrio, procurando hacer valer sus prerrogativas sin que estas lleguen a vulnerar los derechos de los contribuyentes.

## **DEDICATORIA**

Dedico el presente trabajo a mis hijos Celeste y Emilio, quienes son mi principal fuente de inspiración, el motor que impulsa mi vida para cada día seguir superándome.

## **AGRADECIMIENTO**

Agradezco a mis padres por entregarme su amor, guía, enseñanzas y apoyo incondicional en todos y cada uno de los momentos de mi vida.

Mi especial agradecimiento al Dr. Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, tutor en la presente tesis, cuya guía ha sido fundamental para el desarrollo de esta investigación.

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por todos los conocimientos transmitidos a través de su distinguido cuerpo de docentes.

## Índice

Capítulo Primero .....	11
Límites constitucionales y legales en la aplicación de la facultad sancionadora por parte de la administración tributaria central en el régimen tributario interno .....	11
1.1. Derechos y garantías en la constitución de la república del Ecuador en relación con el régimen sancionatorio .....	13
1.2. Principios relacionados con la facultad sancionadora en el régimen legal con incidencia en materia tributaria.....	22
1.2.1. El principio de irretroactividad.....	22
1.2.2. El principio de legalidad.....	24
1.2.3. El principio de proporcionalidad .....	27
1.2.4. El principio de tipicidad .....	28
1.2.5. El principio de antijuridicidad .....	29
1.2.6. El principio de culpabilidad.....	30
Capítulo segundo .....	32
La facultad sancionadora de la administración tributaria central en el régimen tributario interno y los derechos y garantías de los contribuyentes .....	32
2.1. Facultad sancionadora .....	34
2.2. Procedimiento sancionatorio .....	37
2.3. Las infracciones en materia tributaria .....	40
2.3.1. Clasificación .....	41
2.4. Sanciones en materia tributaria .....	48
2.4.1. Multa.....	50
2.4.2. Clausura del establecimiento o negocio .....	51
2.4.3. Suspensión de actividades .....	54
2.4.4. Decomiso .....	55
2.4.5. Incautación definitiva .....	56
2.4.6. Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos y suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones .....	57
2.4.7. Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.....	58
Capítulo tercero .....	60

Análisis del instructivo del servicio de rentas internas para la aplicación de sanciones pecuniarias conforme a casos concretos.....	60
3.1. La facultad reglamentaria en materia sancionatoria tributaria respecto del principio de reserva de ley, con ocasión de la expedición del instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias. ....	61
3.2. El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción respecto de las contravenciones y las faltas reglamentarias.....	63
3.3. Estructura del instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias ....	65
3.3.1. Cuantía de multas para contravenciones .....	71
3.3.2. Cuantías de multas para faltas reglamentarias.....	71
3.3.3. Sanción para contribuyentes rise .....	78
3.3.4. Sanciones por declaración patrimonial.....	78
3.3.5. Cuantías de multa por presentación tardía de declaración patrimonial .....	80
3.3.6. Cuantías de multa por no presentación de declaración patrimonial ..	80
3.4. Análisis de casos prácticos .....	82
Conclusiones.....	110
Bibliografía.....	115



## INTRODUCCIÓN

Esta investigación busca presentar con remisión normativa y sustento doctrinario el ejercicio de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, así como analizar el tratamiento que el Servicio de Rentas Internas lleva a cabo en la emisión de los actos administrativos que conllevan una sanción en contra de sus administrados cuando se ha verificado el cometimiento de una contravención o falta reglamentaria, de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario. Así también, llegar a establecer si estos actos administrativos respetan o no los derechos y garantías consagrados en la Constitución y en la normas tributarias a favor de los contribuyentes que se encuentran bajo su esfera de acción.

El artículo 5 del Código Orgánico Tributario, en concordancia con el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, recoge los principios que deben regir tanto en la creación de los tributos, como en la gestión de los mismos a cargo de la Administración Tributaria en ejercicio de sus diferentes facultades de orden reglado.

Si bien es cierto el Código Orgánico Tributario establece un rango en mínimos y máximos para la cuantificación de las diferentes multas en materia tributaria por contravenciones y faltas reglamentarias, la Ley de Régimen Tributario Interno, así como su Reglamento no establecen los criterios que se deberán observar para fijar un determinado valor. Por tanto, este estudio es importante debido a que analiza los diferentes principios que tienen relación directa con la facultad sancionadora de la Administración tributaria.

En el primer capítulo se revisan los límites constitucionales y legales en la aplicación de la facultad sancionadora a cargo de la Administración Tributaria; en el segundo capítulo se revisa dicha facultad con ocasión del juzgamiento y sanción de infracciones administrativas tributarias consistentes en contravenciones y faltas

reglamentarias en el marco de la imposición interna y, correlativamente, los derechos y garantías del contribuyente; finalmente en el tercer capítulo se examina el instructivo emitido por el Servicio de Rentas Internas como Administración Tributaria Central, para la aplicación de sanciones pecuniarias dentro de los márgenes establecidos en la ley, para lo cual se estudian varios casos concretos, a partir de los cuales se analiza la observancia de los derechos y garantías constitucionales del contribuyente en el marco del ejercicio de la facultad sancionadora a cargo de la Administración Tributaria Central.

## **Capítulo Primero**

### **Límites constitucionales y legales en la aplicación de la facultad sancionadora por parte de la administración tributaria central en el régimen tributario interno**

El Derecho Tributario en el Ecuador se encuentra informado por principios, los mismos que se detallan en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario y que a su vez hallan justificación en el artículo 300 de la Constitución de la República, entre los cuales tenemos los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Además de estos principios tributarios, el artículo 5 del Código Orgánico Tributario establece otros, como son: el de legalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Estos principios deben propender a que la Administración Tributaria, al emitir sus diferentes actos administrativos en ejercicio de las facultades reconocidas en el ámbito de la gestión de los tributos, lo haga dentro de los límites que para el efecto establece la Constitución y la ley (Código Orgánico Tributario), sin vulnerar los derechos y garantías que les asisten a los contribuyentes.

Cabe señalar que los derechos y garantías no sólo se deben circunscribir al plano impugnatorio (sea en vía administrativa o en jurisdicción contenciosa tributaria), sino a que los actos emanados por la Administración deban operar dentro de los límites constitucionales establecidos para el efecto.

En este sentido, el profesor Gabriel Casado Ollero, señala:

“Hay que advertir, sin embargo, que el análisis de los mecanismos de garantía que ofrece el ordenamiento no debe circunscribirse al plano impugnatorio de las reclamaciones y recursos, que constituyen siempre un posterior respecto de los actos dictados por la Administración; una reacción frente a actuaciones administrativas ya producidas y que, por consiguiente, ya han incidido en el patrimonio o en la situación jurídica del contribuyente. Las decisiones judiciales se producen ex post facto, cuando la Administración ya ha decidido y –en la mayoría de los casos- ejecutado sus pretensiones; de manera que la revisión jurisdiccional a posteriori no es – ni en el orden lógico ni en el cronológico- la primera garantía útil para preservar la posición jurídica del contribuyente”.<sup>1</sup>

Es decir, que la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades deberá volver sus ojos a los derechos y garantías que establece la Constitución, y en gran parte desarrollados en la ley, para de esta manera no extralimitarse y no vulnerar los derechos de los contribuyentes, de forma tal que no amerite activación por parte de éstos de ninguna vía de impugnación.

A más de los principios enunciados, propios del régimen tributario, ya en el tema que nos ocupa, son de vital importancia también aquellos que orientan al régimen sancionatorio, particularmente en materia tributaria, y que operan tanto en el Derecho Penal como en el Derecho Administrativo. Principios orientados a resguardar los derechos y garantías del ciudadano con el propósito de evitar excesos del poder público.

Sobre este punto, el profesor Álvarez Echagüe, señala:

“La finalidad de establecer sanciones a los incumplimientos materiales o formales es la de salvaguardar, propiciar y restablecer el orden que la ley propugna, pero de ninguna manera ello puede convertirse en una fuente de recursos para el Estado, aun cuando de la aplicación de cierto tipo de sanciones, como las multas, pueda derivarse un flujo de ingresos a las arcas estatales”.<sup>2</sup>

Este estudio está encaminado a desarrollar los principios constitucionales rectores del régimen sancionatorio en materia tributaria, y a determinar el grado de observancia de éstos tanto en la fase de creación de la norma legal que tipifica y

---

<sup>1</sup> Gabriel Casado Ollero, *Tutela Jurídica y Garantías del Contribuyente en el Procedimiento Tributario*, Culiacán, Sinaloa, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993, p. 93.

<sup>2</sup> Juan M. Álvarez Echagüe, *Las Sanciones Tributarias Frentes a sus Límites Constitucionales*, Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc, 2004, p. 31.

sanciona una infracción en esta materia, como en la de aplicación a cargo de la propia Administración Tributaria, centrándonos, por los propósitos de este trabajo, en esta última fase con ocasión del ejercicio de la facultad sancionadora a cargo de la Administración Tributaria central.

### **1.1. Derechos y garantías en la constitución de la república del ecuador en relación con el régimen sancionatorio**

La Constitución de la República del Ecuador,<sup>3</sup> en cuanto a derechos y garantías reconocidos a sus ciudadanos, establece en el artículo 3 numeral 1, como deberes primordiales del Estado: “Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes”.

Como se indica, nuestra Constitución garantiza sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos, señalando mandatoriamente que todos los ciudadanos accederán de forma efectiva al ejercicio de sus derechos sin importar su raza, género, religión, condición social, origen, dialecto, sexo, tendencias políticas, etc, recogiendo de esta manera un principio de derecho universal, que tiene por objeto garantizar el trato igualitario entre los individuos.

En este sentido, es deber fundamental del Estado asegurar la efectividad de los derechos de los ciudadanos, en este caso particular en la condición de contribuyentes, asistidos con principios y garantías para el respeto y reivindicación de los mismos, dada

---

<sup>3</sup> Constitución de la República del Ecuador (CRE), R.O. 449 de 20 de octubre de 2008.

la vulneración de la que puedan ser objeto por el accionar de la Administración Tributaria.

El artículo 11 de nuestra Carta Fundamental, determina que el ejercicio de los derechos se regirá por principios, entre los que destacan los señalados en el numeral 1: “Los derechos se podrán ejercer, promover y exigir de forma individual o colectiva ante las autoridades competentes; estas autoridades garantizarán su cumplimiento”.<sup>4</sup>

De la disposición señalada, los derechos podrán ser ejercidos de forma individual o colectiva. Es decir, que los reclamos administrativos en materia tributaria los puede presentar el contribuyente por sus propios y personales derechos, o cualquier persona por los derechos que represente, comprometidos con el respectivo tributo; y, en el caso de un colectivo, por un procurador común.

En concomitancia con lo expuesto, el Código Orgánico Tributario en su artículo 115 primer inciso, desarrolla un concepto de reclamantes, y los define como:

“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”.<sup>5</sup>

Respecto del régimen sancionatorio, será el propio afectado quien ponga en cautela sus derechos. El artículo 364 del Código Orgánico Tributario, respecto de recursos de procedimientos, señala 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 dicha normativa legal.

---

<sup>4</sup> Art. 11 numeral 1, CRE.

<sup>5</sup> Código Orgánico Tributario (COT), R.O.-S. 38 de 14 de junio de 2005.

En la misma línea que se señala, el artículo 11 numeral 4 de la Constitución de la República, dispone que ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.

Se determina claramente que ninguna norma jurídica (que involucra a toda la normativa infraconstitucional) podrá limitar o restringir los derechos y garantías constitucionales, lo que permite pensar que las diferentes normas legales y del ordenamiento secundario deberán desarrollarse con irrestricto apego a la norma suprema, siendo los derechos y garantías de directa e inmediata aplicación. En ese sentido, el artículo 11 numeral 9 estatuye que el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.

En cuanto al debido proceso, el artículo 76 de la Constitución de la República establece una serie de garantías a efectos de resguardar este derecho, señalando:

“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:

1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.”<sup>6</sup>

Esta disposición paladinamente señala que sea toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y derechos de las partes. En la esfera tributaria, será el Director General del Servicio de Rentas Internas, como máxima autoridad de la Administración Tributaria central, quien cumpla tal cometido.

Ya en la gestión administrativa esta facultad es delegada, de conformidad con la ley, a instancias de dirección regional o provincial del Servicio de Rentas Internas (SRI), como entidad técnica, autónoma, con personería jurídica de derecho público, patrimonio y fondos propios, con jurisdicción nacional. Institución establecida dentro de

---

<sup>6</sup> Art. 76 numeral 1, CRE.

un esquema orgánico-funcional, con estrategias, objetivos y directrices nacionales y una operación desconcentrada en las diferentes Direcciones Regionales y Provinciales, siendo éstas a través de sus personeros, también las encargadas de garantizar que en la emisión de los diferentes actos administrativos se cumplan con las normas y derechos que les asisten a los administrados.

En el mismo orden de cosas, con relación a la presunción de inocencia, el numeral 2 del citado artículo de la Constitución, señala que se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.

La presunción de inocencia como una garantía del debido proceso, no sólo se encuentra recogida dentro de nuestra Carta Fundamental, sino que es un principio de Derecho universal, que establece que toda persona debe ser considerada inocente mientras no se demuestre lo contrario, para lo cual deberá mediar un proceso sancionatorio que respete todas y cada una de las garantías establecidas en la Constitución, aplicando de forma correcta el *ius puniendi*; potestad que debe ser limitada al juez penal o a la autoridad administrativa, según corresponda, conforme las competencias definidas normativamente, para justamente evitar que existan excesos en su aplicación.

Sobre este punto, el profesor Álvarez Echagüe, sostiene que:

“Este principio implica que todo sujeto debe ser tratado como inocente a lo largo del proceso hasta tanto recaiga una condena firme que determine su culpabilidad y lo condene, lo cual no implica que sea realmente inocente, sino que se trata de una presunción en la que se basa el procedimiento sancionador”.<sup>7</sup>

Con relación a que nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté tipificado en la ley como infracción penal,

---

<sup>7</sup> Juan M. Álvarez Echagüe, *Las Sanciones Tributarias...* p. 160.



administrativa o de otra naturaleza, es el Art. 76 numeral 3 CRE que lo preceptúa, complementado con el mandato que tampoco se aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley, y que sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

El principio universal en materia penal “*nullum crimen, nulla pena sine lege*” señala que no hay crimen, ni tampoco pena sin ley previa; principio recogido, como queda en evidencia, en la Constitución ecuatoriana, que nos lleva a la verificación de la tipicidad de la infracción, al determinarse que nadie podrá ser sancionado por una infracción penal o administrativa que al momento de cometerse no se encuentre establecida en la ley. Así como tampoco que la persona juzgada pueda ser distraída del juez de su competencia. En esta parte, el artículo 362 del Código Orgánico Tributario establece que la acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias es pública, y que 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.

En la estructura del Servicio de Rentas Internas serán los diferentes Directores Regionales o Provinciales debidamente designados, los encargados de juzgar e imponer sanciones en razón de su jurisdicción y competencia de conformidad con lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

Con relación al conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, el Art. 76 numeral 5 CRE determina que se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción, y que en caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.

Esta disposición hace referencia al principio de Derecho Penal *in dubio pro reo*, por el cual la autoridad al momento de imponer una sanción por el cometimiento de una infracción tributaria a un contribuyente, si coexistieren dos normas distintas que establecen sanciones diferentes por el mismo hecho, deberá sancionar dicha infracción con la sanción más beneficiosa al imputado.

El tratadista Manuel Ossorio, en su Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, al referirse al *in dubio pro reo*, señala:

“Pro reo.- Locución latina. A favor del reo. Principio en el Derecho Penal clásico de corte liberal. En virtud de él, ante la duda de existir norma punitiva o no, ante la vacilación entre dos preceptos represivos y hasta cuando existe incertidumbre sobre la realidad de la acusación, hay que pronunciarse por lo más favorable o benigno para el acusado”<sup>8</sup>.

Siguiendo la revisión, un principio de vital importancia en la protección de derechos, es el contenido en el artículo 76 numeral 6 CRE, que manda que por ley se establezca la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

La proporcionalidad exige que la pena o sanción esté en relación con la gravedad de la infracción, y que tanto ésta como aquella estén determinadas en la ley. Este último punto nos remite al principio de reserva de ley en materia sancionatoria y que alcanza también al orden tributario. El artículo 132 numeral 2 de la Constitución prevé el principio de reserva de ley, al preceptuar que a la Asamblea Nacional le corresponde tipificar infracciones y establecer sanciones. Este principio, trasladado a la materia tributaria, también está recogido en el artículo 4 del Código Orgánico Tributario, por el cual solo las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, sujetos activos y pasivos, cuantía de los tributos, exenciones, deducciones, reclamos y

---

<sup>8</sup> Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Buenos Aires, Editorial Heliasta S.R.L., 1995, p. 794.

recursos, y demás materias reservadas a la ley, siendo por lo mismo, en virtud de esta última parte, extensible a la tipificación de infracciones y el establecimiento de sanciones con el correspondiente procedimiento para su juzgamiento.

Sobre el derecho a la defensa, el mismo artículo 76 numeral 7 CRE consagra que tal derecho incluye sendas garantías, como la consignada en la letra a) del indicado numeral que dispone que nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.

La justicia busca el conocimiento de la verdad, y es justamente bajo este presupuesto que se debe contar en todas las etapas o grados con un proceso administrativo o judicial con el concurso de los legítimos interesados, para que puedan hacer valer sus derechos y poder aportar con las pruebas que consideren necesarias, a efectos que éstas le den al juzgador los elementos necesarios para esclarecer un hecho determinado.

El derecho en mención también implica contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de la defensa, tal como lo determina la letra b) del citado numeral constitucional.

Sobre este punto, el artículo 363 del Código Orgánico Tributario establece que para imponer sanciones si el funcionario competente descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la

absolución en su caso. Es decir, la norma legal prevé que el contribuyente puede ejercer su derecho a la defensa dentro del procedimiento administrativo de juzgamiento de una infracción, antes de que la Administración Tributaria proceda a imponer una sanción; asimismo, le otorga la posibilidad de poder impugnar la sanción que se haya impuesto en fase administrativa mediante la interposición de un recurso administrativo o de los recursos (fundamentalmente el de revisión) que respecto de la determinación de una obligación tributaria prevé el Código Orgánico Tributario. Sobre los medios probatorios, colegimos que resultan aplicables todos los previstos en el COIP, a efectos de salvaguardar el derecho a la defensa.

Continuando con la revisión, corresponde señalar lo preceptuado en la letra i) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución ecuatoriana, respecto a que nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia, y que los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.

Al respecto, la autora Consuelo Fuster Asencio, señala:

“El principio ‘non bis in ídem’ implica que por un mismo hecho no se puede sancionar a una persona dos veces. Referido al campo objeto de estudio se traduce en la imposibilidad de sancionar por un mismo hecho (...) a un mismo sujeto en vía penal y administrativa – amén de la imposibilidad de la doble sanción en cada uno de estos dos órdenes-”.<sup>9</sup>

Y así lo reconoce la Constitución ecuatoriana al señalar que por la misma causa o materia no se puede juzgar más de una vez a una persona. Este principio constitucional está estrechamente relacionado con los principios de la cosa juzgada y de proporcionalidad. Con el principio de la cosa juzgada se relaciona en cuanto a que todos los trámites administrativos que se inicien contra los contribuyentes deben tener un fin,

---

<sup>9</sup> Consuelo Fuster Asencio, *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Navarra, España, Editorial Aranzadi, 2001, p. 70.

un resultado, no pueden ser trámites eternos y por ende, tienden a garantizar la seguridad jurídica que deben tener los contribuyentes.

En esta misma línea, Carlos E. Edwards, sostiene:

“El último requisito básico que los tratados internacionales sobre derechos humanos imponen para el debido proceso es el de evitar el doble juzgamiento.

Este requisito, que goza ahora de rango constitucional, consiste en que nadie puede ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho. Para ello se exige una triple identidad: 1) de persona; 2) de objeto, y 3) de causa de persecución”.<sup>10</sup>

Siguiendo el análisis, el artículo 76 numeral 7 literal 1) de la Constitución reconoce la motivación como garantía del derecho a la defensa, señalando que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas, y que 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, determinando seguidamente que los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos, acarreando también sanción a los servidores responsables.

Sobre este tema, el profesor Roberto Dromi, sostiene:

“la declaración de las circunstancias de hecho y de derecho que han inducido a la emisión del acto, está contenida dentro de lo que usualmente se denomina considerandos. Es la fundamentación fáctica y jurídica del acto administrativo con la que la administración sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión”.<sup>11</sup>

La motivación de los actos administrativos está garantizada por la Constitución ecuatoriana, ya que si un acto administrativo no está debidamente motivado, tal circunstancia conlleva su nulidad. El Código Orgánico Tributario, en correspondencia con esta garantía constitucional, establece en el artículo 81 la forma y contenidos de los

---

<sup>10</sup> Carlos E. Edwards, *Garantías Constitucionales en Materia Penal*, Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma, 1996, p. 99.

<sup>11</sup> José Roberto Dromi, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires – Madrid, Editorial Ciudad Argentina, 2004, p. 133.

actos administrativos, señalando que éstos deberán ser debidamente motivados, enunciándose las normas o principios jurídicos en los que se fundan y explicando la pertinencia de su aplicación.

Finalmente, queda también preceptuado en la Constitución ecuatoriana en el artículo 76 numeral 7 literal m), la garantía de recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre los derechos de las personas.

En el caso que nos ocupa, esta garantía responde al propósito de afianzar el derecho a la defensa a través del acceso por parte del sujeto sancionado por una infracción en materia tributaria a las distintas instancias de los procesos administrativos y jurisdiccionales para salvaguardar sus derechos, tanto más en aquellos procesos conducentes al establecimiento de responsabilidades administrativas o penales, y en ese sentido, hacer uso de los diferentes medios de prueba, reafirmando sus pretensiones, y de ser el caso, demostrar la extralimitación de la Administración Tributaria en el ejercicio de la potestad sancionadora, por ir más allá de los límites establecidos en la Constitución.

## **1.2. Principios relacionados con la facultad sancionadora en el régimen legal con incidencia en materia tributaria**

### **1.2.1. El principio de irretroactividad**

El artículo 311 del Código Orgánico Tributario, en cuanto a la irretroactividad de la ley, señala: “Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan

sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”.<sup>12</sup>

En torno al régimen tributario, el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana también recoge este principio.

Analizando el principio, el doctor Álvarez Echagüe, citando al profesor Roberto Freytes, detalla:

“ha sostenido con mucha razón y palmaria claridad que, el fundamento ético jurídico del principio de ley penal más benigna radica en la falta de interés público en continuar reprimiendo hechos a los que el legislador les ha quitado con posterioridad toda relevancia penal o en mantener una represión más severa para hechos a los cuales la nueva ley les ha asignado una pena menor, considerando, en uno y otro caso, innecesaria o excesiva en la actualidad, la defensa social primitivamente adoptada ante tales hechos”.<sup>13</sup>

Es así que dentro de nuestro sistema tributario en base a este principio y al principio universal del *in dubio pro reo*, se aplica de forma retroactiva aquella pena que resulta más favorable al contribuyente, tal es el caso, de aquellas resoluciones sancionatorias, que habiéndose emitido al momento de encontrarse vigente a la fecha de su cometimiento cierta norma que castigaba una conducta determinada, luego de haberse presentado un reclamo administrativo o un recurso de revisión de dicha resolución, la Administración Tributaria ha procedido en base a dicho principio a modificar el monto de la sanción impuesta aplicando el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, emitido por el Servicio de Rentas Internas.

---

<sup>12</sup>Código Orgánico Tributario, Art. 311.

<sup>13</sup> Juan M. Álvarez Echagüe, *Las Sanciones Tributarias* ... p. 104,105.

### 1.2.2. El principio de legalidad

El profesor José Osvaldo Casás, en su estudio sobre Principios Jurídicos de la Tributación señala:

“El principio de legalidad requiere para la sanción de las leyes tributarias de la necesaria participación de los órganos depositarios de la voluntad popular, cualquiera sea su denominación y modo de funcionamiento según la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (parlamento, cortes, asamblea general, congreso, legislatura, sala de representantes, concejo deliberante, etc) y se ha convertido en un común denominador del Estado Constitucional contemporáneo independientemente de que se aluda a él como principio de legalidad o de reserva de ley tributaria”.<sup>14</sup>

En cuanto al ámbito propio y manifestaciones del principio de legalidad en materia tributaria, el profesor Eusebio González García, señala:

“En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es mediante aquella fórmula jurídica que, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica), manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción”.<sup>15</sup>

La alusión precedente evidencia la proyección del principio de legalidad en el ámbito de creación de los tributos, tal como lo determina el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, que en cuanto al poder tributario, señala que sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos, y

---

<sup>14</sup> José Osvaldo Casás, *Tratado de Tributación, Derecho Tributario, Volumen I, Principios Jurídicos de la Tributación*, Buenos Aires, Editorial Astrea, p. 258.

<sup>15</sup> Eusebio González García, *Principios Tributarios Constitucionales, El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978*, Co- Edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México) Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989, p. 400.



que no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

De la misma manera, en el ámbito sancionatorio el principio de legalidad tiene suprema importancia. La tipificación de infracciones y el correlativo establecimiento de sanciones que corren tanto en el ámbito penal como en el administrativo y que incluye la materia tributaria, deben estar consignadas en la ley, tal como lo manda el ya referido artículo 132 numeral 2 de la Constitución ecuatoriana.

Por otro lado, la aplicación de las leyes tributarias opera a través de reglamento. En este sentido, el artículo 7 del Código Orgánico Tributario, señala que sólo al Presidente de la República corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias, y que el Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (hoy Servicio Nacional de Aduana del Ecuador), en sus respectivos ámbitos, podrán dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

En correspondencia a esta prerrogativa legal, el Director General del Servicio de Rentas Internas mediante resolución publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre de 2001, emitió el Instructivo del Servicio de Rentas Internas para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias.

Tal como se ha dicho, el principio de legalidad respecto del régimen sancionatorio obliga a que las infracciones y sanciones estén contenidas en la ley. En materia tributaria, es el Código Orgánico Tributario el que ha tipificado las infracciones categorizadas en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Los delitos son juzgados y sancionados exclusivamente en jurisdicción penal, en tanto que las

contravenciones y faltas reglamentarias, como expresión del ejercicio de la facultad sancionadora a cargo de la Administración Tributaria, son juzgadas y sancionadas por ésta, a través del funcionario competente.

Con relación a las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, el artículo 349 y el artículo innumerado a continuación del artículo 351 el Código Orgánico Tributario establecen rangos mínimos y máximos de penas pecuniarias, detallando que a las contravenciones establecidas en dicho Código y en las demás leyes tributarias se aplicará como pena pecuniaria una multa no inferior a 30 dólares ni superior a 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, y, en cuanto a faltas reglamentarias una multa no inferior a 30 dólares ni superior a 1.000 dólares de los Estados Unidos de América.

Se observa entonces que la ley no ha definido los montos de las penas pecuniarias por cada contravención o falta reglamentaria, habiendo más bien señalado mínimos y máximos para aquellos casos en los que no ha fijado directamente la cuantía.

Esta disposición legal ha propiciado una regulación sobre la cuantificación de penas pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias desde el reglamento, en los casos en que la ley no haya fijado directamente los montos, lo que ha implicado que la autoridad administrativa en materia tributaria y en ejercicio de la facultad reglamentaria haya procedido a establecerlos, dentro de los mínimos y máximos previstos en la ley. Es así que surge el instructivo expedido por el Director General del Servicio de Rentas Internas para la fijación y aplicación de sanciones pecuniarias cuyo monto no haya sido definido en la ley; instrumento normativo que ha venido a establecer una graduación de las penas pecuniarias dentro de los parámetros demarcados en la ley.

### 1.2.3. El principio de proporcionalidad

Para el autor Héctor Villegas, el principio de proporcionalidad relativo al régimen tributario exige: “que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la nación sea en “proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte “desproporcionado” en relación a ella”.<sup>16</sup>

Este principio trasladado al ámbito sancionatorio en materia tributaria, implica un ejercicio racional del ius puniendi por parte del Estado, estableciendo la responsabilidad o la culpabilidad del contribuyente en razón de una acción u omisión que motiva la aplicación de una pena y que esté en proporción con esa acción u omisión reprimida. Ya se había mencionado que este principio obliga a que la sanción debe estar en relación con la gravedad de la infracción.

La proporcionalidad entre la infracción y la sanción como principio recogido en la Constitución ecuatoriana exige del legislador ordinario al momento de configurar una infracción y establecer la consecuente sanción, una estricta correspondencia entre estas dos categorías, de manera que la mayor o menor intensidad represiva expuesta en la pena, esté en correspondencia con la mayor o menor gravedad de la infracción.

Principio que debe también irradiar el campo de acción de la Administración Tributaria dentro del ejercicio de la facultad reglamentaria para la regulación de los montos de las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias dentro de los mínimos y máximos previstos en la ley. Lo importante en este punto es determinar los criterios con los se ha apoyado o con los que podría apoyarse la

---

<sup>16</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 3ra edición, 1984, p. 190.

autoridad administrativa para graduar las sanciones pecuniarias, y en ese sentido entrar a analizar aspectos como el grado de afectación al fisco, la culpabilidad o dolo en la acción u omisión (aunque discutible en infracciones configuradas por mera responsabilidad objetiva), e inclusive analizar la pertinencia o no respecto a la consideración de la capacidad económica del infractor, y así otros factores que den fundamento a la regulación de la graduación de las sanciones pecuniarias, aspecto particularmente importante para evitar excesos y desproporciones por parte del legislador como también por parte de la Administración Tributaria en ejercicio de las facultades reglamentaria y sancionadora en materia tributaria.

#### **1.2.4. El principio de tipicidad**

Sobre este principio, el autor Juan Álvarez Echagüe, señala:

“Del último de los criterios descritos más arriba (*lex stricta*) se deriva que la acción que se describe en la norma como típica debe estar perfectamente determinada, pues la realización de esa conducta, y no de otra siquiera similar, acarreará sanciones para el sujeto. Esto impide que por medio de la interpretación el judicante extienda la aplicación de esa norma a una conducta diferente a la prevista”.<sup>17</sup>

El profesor Eugenio Olguín Arriaza, con referencia a la tipicidad señala:

“Tal como expresan Kogan y Figueroa, este elemento formal está constituido por la descripción legal que da la noción de la acción constitutiva de cada delito; es decir, es la caracterización del delito en particular. [...] Sólo estando tipificado el delito, indicadas sus características, es posible aplicar la pena. Ello constituye la base del principio de legalidad”.<sup>18</sup>

El principio de tipicidad va de la mano con el principio de legalidad, y no es más que las acciones u omisiones que se pretendan sancionar, deben constar debidamente

---

<sup>17</sup> Juan M. Álvarez Echagüe, *Las Sanciones Tributarias* ... p. 53.

<sup>18</sup> Eugenio Olguín Arriaza, *Delitos Tributarios y Jurisprudencia*, Santiago, Editorial Jurídica Ediar – Conosur Ltda., 1985, pp. 3-4.

recogidas por una ley previa así como su respectiva sanción, las mismas que deben señalar cada una de sus características particulares que éstas deben cumplir, para evitar que exista una aplicación de una sanción por una acción u omisión que se repute similar o parecida a otra plenamente identificada en la norma legal.

### **1.2.5. El principio de antijuridicidad**

La antijuridicidad es lo contrario o lo reñido a derecho. Mientras que en materia penal común existen las causales de justificación y las causas agravantes, que son aquellas que sirven para poder justificar que se cometió un acto típico con el fin de evitar un daño mayor o defensa propia, (legítima defensa) y en el caso de las agravantes la concurrencia del dolo, en materia de infracciones tributarias administrativas, estas causales de justificación, así como las agravantes no existen. Para que se configure una contravención o falta reglamentaria basta la trasgresión de la norma, como así lo señala la Ex Corte Suprema de Justicia en los fallos 75-2003 publicado en el R.O. 330 del viernes 07 de mayo de 2004 y 68-2002 publicado en el R.O. 265 del martes 03 de febrero de 2004, estableciendo que las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes, previstas en el Código Orgánico Tributario, conciernen a los delitos mas no a las contravenciones ni a las faltas reglamentarias, para cuya configuración basta la trasgresión de la norma.

En este punto, el profesor García Belsunce, considera que:

“Demostrar que un sujeto ha ejecutado determinada acción (por comisión u omisión) y que ella es típica (que encuentra en la definición contenida en una figura delictiva), no es suficiente para atribuirle

un delito. Es necesario en cada caso verificar si el hecho examinado constituye una violación del derecho entendido en su totalidad”.<sup>19</sup>

De lo dicho, la acción o la omisión no es antijurídica por el solo hecho de que la misma se encuentre tipificada en una norma, sino que se debe hacer un análisis que establezca que dicha acción u omisión se encuentra reñida o contrapuesta con una norma legal que desapruueba la misma y un análisis de las diferentes circunstancias sobre las cuales se produjo dicha acción u omisión.

Precisamente un elemento distintivo de las infracciones administrativas en materia tributaria respecto de las infracciones en materia penal, refiere a la configuración de aquellas por el solo hecho de la trasgresión de la norma.

#### **1.2.6. El principio de culpabilidad**

Para poder sancionar a un contribuyente, éste debe haber actuado con voluntad de lesionar o poner en peligro un bien jurídico protegido.

El autor Juan Álvarez Echagüe, citando al profesor Giuliani Fonrouge, sostiene que:

“...la dificultad para determinar el elemento subjetivo en el acto delictual financiero, haría ilusorias muchas normas represivas, de modo que es preciso sancionar -como principio general- que basta la transgresión, para que exista infracción punible, sin excluir la necesidad de apreciar la conducta del sujeto en ciertas ocasiones especiales”.<sup>20</sup>

Es de entender entonces que este principio considera como premisa el libre actuar y proceder de las personas en razón de su voluntad, la cual debe ir dirigida al

---

<sup>19</sup> Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1985, p. 282, 283.

<sup>20</sup> Juan M. Álvarez Echagüe, *Las Sanciones Tributarias ...* p. 117.

cumplimiento de los deberes y mandatos establecidos en las diferentes normas; sin embargo en base a la capacidad cognitiva de cada individuo, éste debe analizar si su proceder o accionar es el indicado y si no vulnera algún bien jurídico protegido.

Bajo este presupuesto solo aquel que ha obrado de forma consciente puede ser sancionado por la vulneración de un bien jurídico protegido. Sin embargo, como ya señalamos en el punto anterior, en materia tributaria en cuanto a la aplicación de sanciones por infracciones administrativas no se entra a verificar si el contribuyente realizó una acción u omisión que trasgreda las normas tributarias de forma consciente, es decir con culpabilidad. Son múltiples fallos de la Ex Corte Suprema de Justicia, que establecen que las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes previstas en el Código Orgánico Tributario, conciernen a los delitos, mas no a las contravenciones ni a las faltas reglamentarias, para cuya configuración basta la trasgresión de la norma.

Posición con la cual coincidimos. Ya se indicó conforme a la doctrina invocada, que en las infracciones administrativas -que básicamente se configuran por trasgresión normativa con relación a aspectos formales- resulta admisible la consideración de una responsabilidad puramente objetiva, en la línea de no tomar en cuenta aspectos subjetivos sino tan solo la mera inobservancia de la norma pertinente, esto como connotación del poder disuasorio de la sanción, que en el presente caso tiene por propósito asegurar el cumplimiento de los deberes formales a cargo del sujeto pasivo, sin realizar ninguna valoración en cuanto a la voluntad que éste tuvo para cumplirlos.

## Capítulo segundo

### **La facultad sancionadora de la administración tributaria central en el régimen tributario interno y los derechos y garantías de los contribuyentes**

La Administración Tributaria dentro de sus potestades cuenta con la facultad sancionadora, la misma que se encuentra recogida en el artículo 70 del Código Orgánico Tributario que dispone: “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*”.<sup>21</sup>

Se presenta entonces la inquietud de cuáles son las sanciones pertinentes, cuáles son los casos y las medidas previstas por la ley.

El derecho sancionatorio en materia tributaria encuentra desarrollo en algunos marcos legales, desde cuestiones generales previstas en el Código Orgánico Tributario hasta regulaciones específicas detalladas en las leyes que crean y regulan cada uno de los tributos que hacen parte del régimen tributario ecuatoriano. Como el presente trabajo opera en la esfera de la Administración Tributaria central, nos referiremos al régimen sancionatorio que deviene de la gestión de los tributos administrados por ésta, y que identifican al régimen tributario interno.

Lo que corresponde entonces es analizar, por efectos del ejercicio de la facultad sancionadora a cargo de la Administración Tributaria central (Servicio de Rentas

---

<sup>21</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 70. (el énfasis es mío)



Internas) que comporta aspectos sustantivos, formales y procesales del derecho sancionatorio, la observancia de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos.

El ingreso de múltiples reclamos administrativos ante la Administración por parte de los contribuyentes, impugnando el contenido de una resolución sancionatoria hace pensar que las resoluciones emitidas por ésta, podrían estar violando principios, derechos y garantías recogidos en la Constitución, así como de las normas establecidas en el Código Orgánico Tributario, por lo cual se vuelve imperioso el análisis que establezca la pertinencia de la observancia de las normas constitucionales, y a partir de éstas, las de orden legal y reglamentario en materia tributaria por parte del Servicio de Rentas Internas, a la luz de casos concretos que se expondrán en el siguiente capítulo.

Al tiempo de considerarse comprometidos los derechos del contribuyente por efectos del ejercicio de la facultad sancionadora por parte de la Administración Tributaria, este capítulo, con base en la normativa legal tributaria, analiza las garantías que aquellos pueden activar para el resguardo de sus derechos.

El ejercicio de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria se expresa en procedimientos administrativos previstos en el Código Orgánico Tributario y, por lo mismo, amparados en el principio de legalidad (en estricto sentido el principio de juridicidad); de tal manera que la actuación de la Administración Tributaria es una actuación reglada. En este punto se vuelve imperativo el estudio del procedimiento previsto en la ley sobre el juzgamiento e imposición de sanciones administrativas por infracciones tributarias, que por efectos competenciales se circunscriben exclusivamente en contravenciones y faltas reglamentarias, y así determinar, no sólo en un examen de la norma legal, sino principalmente de su aplicación por parte de la Administración, la

observancia de los derechos del contribuyente y de las garantías que aseguren su respeto y vigencia.

En ese mismo sentido, es menester analizar el ejercicio de la facultad reglamentaria a cargo de la Administración Tributaria central en materia sancionatoria, poniendo en escena los principios de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, que con ocasión de la revisión de casos específicos, serán tratados en el capítulo tercero de esta tesis.

## **2.1. Facultad sancionadora**

Tal como se indicó, el artículo 70 del Código Orgánico Tributario determina que las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.

Esta disposición hace referencia a las sanciones pertinentes, que la autoridad administrativa en los casos y en la medida previstos en la ley, deberá imponerlas, entendiéndose por tales a aquellos casos para los cuales dicha autoridad tiene competencia.

La facultad otorgada a la Administración Tributaria para que pueda juzgar y sancionar el cometimiento de infracciones tributarias de carácter administrativo, circunscritas a contravenciones y faltas reglamentarias, se encuentra conferida mediante ley, así como con las reformas introducidas por la Ley para las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, a efecto de que pueda ejercer métodos de control referentes a la aplicación de los tributos, y la prevención de los posibles ilícitos tributarios, y su sanción posterior

cuando se ha establecido su cometimiento. Es deber de la Administración Tributaria al aplicar la ley, asegurar este equilibrio, sin que por el ejercicio de sus facultades se llegue a vulnerar los derechos de los contribuyentes.

Es primordial antes de entrar en el estudio de la facultad sancionadora de la Administración tributaria, el establecer la línea conceptual que sigue el Ecuador. En cuanto se refiere al ilícito tributario los autores Pérez de Ayala y González García, consideran cuatro corrientes, a saber:

- Corriente penalista.- Es aquella que señala que las infracciones de carácter tributario corresponden a la esfera del derecho penal tributario, esto en razón de la materia como una especialidad o rama del derecho penal.
- Corriente Administrativa, calificada como “la corriente de pensamiento que proclama la sustancial identidad entre la infracción tributaria y la infracción administrativa”.<sup>22</sup>
- Corriente Dualista.- Es aquella que basa sus postulados en una posición intermedia, recogiendo criterios y argumentos tanto de la corriente penal como de la corriente administrativa.
- Corriente del carácter específico del ilícito tributario, que consiste “de una parte, en proclamar el carácter unitario del ilícito tributario y en reclamar, de otra, su tratamiento específico dentro del Derecho Tributario”.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Eusebio González, Pérez de Ayala, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Tomo I, 2da Edición, Editorial de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Reunidas, p. 344.

<sup>23</sup> *Ibíd*, p. 346.

El Doctor Luis Toscano Soria, considera que antes de las reformas producidas con la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, en el Ecuador existía o se encontraba vigente la corriente doctrinaria penalista, por cuanto lo relacionado con el ilícito tributario así como las normas del derecho material admitían la existencia del derecho penal tributario y que en la actualidad en nuestro país se ha adoptado la doctrina dualista, y en ese sentido, señala:

“[...] a partir de la reforma, los delitos deben ser sancionados de acuerdo con las normas del Código de Procedimiento Penal, convirtiéndose en supletorias las normas del Código Tributario, lo que lleva a considerar que de la corriente doctrinaria antes comentada se ha pasado a la corriente dual que considera al ilícito tributario como parte del derecho penal general y a la corriente administrativa que acepta como propio de la administración la sanción de contravenciones y faltas reglamentarias”.<sup>24</sup>

Conviene en este punto expresar una diferencia entre el poder tributario y la potestad tributaria, el primero se refiere al atributo estatal para crear tributos al amparo de un reconocimiento constitucional, mientras que la segunda se remite a las facultades que, conferidas por la ley, permiten a la Administración Tributaria aplicar los tributos, con un despliegue también en el campo sancionador.

El fin de establecer sanciones a los contribuyentes es el de restablecer el deber formal y material establecido en la ley, a cargo de la Administración Tributaria al verificar el cometimiento de una infracción.

Para que exista una adecuada aplicación de la facultad sancionadora, la Administración Tributaria debe en sus procedimientos revisar que se cumplan con los principios establecidos en la Constitución y en la ley (Código Orgánico Tributario).

---

<sup>24</sup> Luis Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos...* p. 51.

## 2.2. Procedimiento sancionatorio

En cuanto a la competencia para poder sancionar las contravenciones y las faltas reglamentarias el artículo 355 en concordancia con el artículo 362 del Código Orgánico Tributario señalan que estas serán impuestas por la respectiva Administración Tributaria, las cuales deberán ser por escrito y mediante resoluciones debidamente motivadas. La competencia será ejercida 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.

Las infracciones que se juzgan y sancionan en vía administrativa son las contravenciones y las faltas reglamentarias. Al respecto, el artículo 349 del Código Orgánico Tributario establece:

“Sanciones por Contravenciones.- A las contravenciones establecidas en este Código y en las demás leyes tributarias se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.

Para aquellas contravenciones que se castiguen con multas periódicas, la sanción por cada período, se impondrá de conformidad a los límites establecidos en el inciso anterior.

Los límites antes referidos no serán aplicables en los casos de contravenciones en los que la norma legal prevea sanciones específicas.

El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron”.

La ley tributaria establece un rango en mínimos y máximos dentro del cual las multas por concepto de contravenciones tipificadas en la ley deben fijarse. En este punto, la disposición legal señalada no enuncia la autoridad encargada de la graduación de las multas, lo que ha derivado que en ejercicio de la facultad reglamentaria y también como expresión de la facultad sancionadora (que conforme a este caso va más allá de la pura aplicación del régimen administrativo sancionatorio) haya sido la propia Administración Tributaria central, la que procediera con la regulación en cuanto a tal

graduación. Este evento ha motivado en el presente trabajo la revisión del principio de reserva de ley en materia sancionatoria y del propio principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en base al instructivo expedido por la Administración Tributaria central y que conduce a una revisión de los criterios que sirvieron para tal regulación, no ajena, sin embargo, a cuestionamientos de discrecionalidad en dicha actuación.

Si bien es cierto la norma establece un rango no menor de 30 ni mayor a 1.500 dólares para sancionar las contravenciones, la Administración Tributaria deberá en sus resoluciones motivar sus actos y así poder justificar que la sanción impuesta, que responda a los hechos sucedidos y que no resulte desproporcionada, evitando así caer en un abuso en la aplicación de las penas pecuniarias. A fin de evitar estos abusos o discrecionalidad por una aplicación abierta, se publicó el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias a cargo de la Administración Tributaria central devenida por su máxima autoridad, y en función básicamente del tipo de contribuyente.

Por otro lado, sobre la aplicación de sanciones pecuniarias por faltas reglamentarias, el artículo innumerado a continuación del artículo 351 del Código Orgánico Tributario, señala:

“Art. (...) Sanciones por Faltas Reglamentarias.- Las faltas reglamentarias serán sancionadas con una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.000 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.

El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron”<sup>25</sup>.

Nótese entonces que para la aplicación de sanciones pecuniarias por faltas reglamentarias el rango establecido en la norma tributaria señala un monto que va desde

---

<sup>25</sup> Código Orgánico Tributario, Art. innumerado a continuación del Art. 351.

los 30 dólares hasta los 1.000 dólares, siendo este tipo de sanciones más benévolas en relación a las aplicables por contravenciones.

Este tipo de sanciones por el cometimiento de faltas reglamentarias, también se encuentran recogidas en la ley y si bien es cierto no existen normas que permitan establecer su graduación, ésta se establece en el Instructivo para la Aplicación de Penas pecuniarias.

Ya en referencia al procedimiento de juzgamiento, cuando el funcionario competente tuviere conocimiento del cometimiento de una infracción tributaria, sea esta contravención o falta reglamentaria, deberá tomar las medidas del caso para su verificación y mediante la instauración de un procedimiento sumario, debidamente notificado al presunto infractor, deberá concederle un término de cinco días, a efectos de que este pueda ejercer su derecho a la defensa y presente todas y cada una de las pruebas que considere sean necesarias para su defensa. Una vez concluido este término procederá a dictar resolución motivada en la cual se pondrá la sanción respectiva o se procederá a dictar la respectiva resolución absolutoria.

Este proceso de verificación, control y periodo probatorio, pretende darle a la Administración Tributaria las herramientas necesarias para poder establecer si en efecto el sujeto pasivo (presunto infractor) ha realizado un acto o ha omitido alguno que configure las infracciones señaladas por la norma tributaria, o si por el contrario, de las pruebas aportadas por el contribuyente, se llegue a la conclusión que su accionar fue correcto y no ha vulnerado la ley tributaria.

Se enfatiza que dentro del procedimiento sumario sancionatorio, el contribuyente cuenta con un término de prueba de cinco días, para que pueda ejercer su derecho a la defensa y pueda aportar pruebas necesarias que justifiquen su inocencia.

Se observa entonces, resguardos a los derechos del sujeto pasivo (presunto infractor) materializados en la presentación de pruebas de descargo y también en la obligatoriedad de la Administración Tributaria para motivar la resolución devenida del procedimiento sancionatorio.

Otro resguardo a los derechos del contribuyente lo constituye la impugnación, pues en caso de que éste no se encuentre conforme con la decisión tomada por la Administración Tributaria, tiene instrumentos procesales para defenderse tanto en vía administrativa como en vía contenciosa, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 364 del Código Orgánico Tributario, en el primer caso, a través de reclamo administrativo de acuerdo al artículo 115 del Código Orgánico Tributario, o por recurso de revisión, según el artículo 143 del mismo cuerpo legal; y, en el segundo caso, a través de la acción de impugnación al amparo del artículo 220 numeral 6 de la misma normativa.

Queda entonces en evidencia que estas disposiciones legales observan el derecho al debido proceso desplegado en las garantías que lo verifican, conforme al desarrollo normativo constitucional previsto en el capítulo anterior.

### **2.3. Las infracciones en materia tributaria**

Los autores Pérez de Ayala y Eusebio González proponen la siguiente definición en cuanto a las infracciones tributarias, señalando: “[...] son acciones u omisiones por las que se incumplen los mandatos imperativos de las normas tributarias [...]”.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p. 229.



Las infracciones tributarias se encuentran definidas por el artículo 314 del Código Orgánico Tributario, como: “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”.<sup>27</sup>

### **2.3.1. Clasificación**

El artículo 315 del Código Orgánico Tributario establece que para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, señalando seguidamente que constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en el Código Orgánico Tributario y en otras leyes tributarias. Que constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales; y, que constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.<sup>28</sup>

Como queda evidenciado, nuestra normativa tributaria general señala que son tres los tipos de infracciones que dentro del ámbito tributario los contribuyentes pueden llegar a incurrir: delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Este estudio se circunscribe a la configuración de contravenciones y faltas reglamentarias, a su juzgamiento y a la imposición de sanciones derivadas de éstas que, como ha quedado indicado, opera en el ámbito administrativo; en ese sentido, se revisa

---

<sup>27</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 314.

<sup>28</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 315.

el ejercicio de la facultad sancionadora a cargo de la Administración Tributaria central frente a los derechos y garantías de los contribuyentes. Por ello, no se examinarán los delitos en materia tributaria, cuya investigación, juzgamiento y sanción opera en justicia penal común con intervención del juez fiscal dentro del sistema acusatorio, previa denuncia de la autoridad administrativa, como acertadamente lo señala el doctor Toscano Soria.

### **2.3.1.1. Contravenciones**

El artículo 315 del Código Orgánico Tributario establece las clases de infracciones tributarias, y su tercer inciso define a las contravenciones, señalando: “Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales”.

Es decir la violación de aquellas normas procedimentales que sirven para facilitar la aplicación de la ley configura esta infracción, promoviendo la observancia por parte de los sujetos pasivos de los deberes formales fijados por las normas sustantivas.

De acuerdo al artículo 96 del Código Orgánico Tributario, son deberes formales de los contribuyentes o responsables:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:

a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen.

Esta inscripción lo que procura es registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos, así como dotar de información a la Administración Tributaria, que le permitirá conocer a ciencia cierta cuál es el universo de contribuyentes. Este registro será administrado por el Servicio de Rentas Internas, y su inscripción es obligatoria para todas las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras que inicien o realicen actividades económicas en el país, sean de carácter permanente o temporal, y cuyos ingresos o ganancias estén sujetos a tributación en el Ecuador.

b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso.

Los diferentes contribuyentes sean personas naturales o jurídicas, que realicen o estén por realizar actividades económicas en el Ecuador dando cumplimiento a la obligatoriedad de inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), deberán a través de sus representantes legales en caso de sociedades, o por sus propios y personales derechos, solicitar a la Administración Tributación dicha inscripción, dentro de los treinta días siguientes al de su constitución o inicio real de actividades económicas.

c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita.

La Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 20, en cuanto a la contabilidad y estados financieros, señala:

“Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo”.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, R.O.S. 463 de 17 de noviembre de 2004.

Tomando en cuenta que la materia tributaria se encuentra estrechamente relacionada con la de orden contable, se establece que una contravención es justamente el no llevar los libros y registros contables que se relacionan con la actividad económica, de conformidad con este tipo de normas, mientras la obligación tributaria no haya prescrito. Esto se corrobora con el criterio vertido en el expediente de casación No. 41, emitido por la ex Corte Suprema de Justicia, publicado en el Registro Oficial No. 43 de 08 de octubre de 1998, que se señala: “Es evidente que dentro de un sistema contable, deben existir los respectivos soportes de los asientos contables, pues, de lo contrario no existiría la certeza de que la contabilidad es el fiel reflejo del movimiento económico”<sup>30</sup>. De ahí se desprende la importancia de la contabilidad en materia tributaria y sobre todo el fiel reflejo que debe ser la declaración en relación a la contabilidad.

d) Presentar las declaraciones que correspondan.

Este deber tiene como objetivo que los contribuyentes brinden información a la Administración Tributaria respecto de su realidad económica y financiera relacionada con el hecho gravado, y así viabilizar la fiscalización tributaria. Exigencia que abarca incluso a aquellas personas que dentro de un periodo determinado no hayan realizado actividad económica o no hayan obtenido ingresos, como en el caso del IVA, que pese a que la declaración no contenga valores, el contribuyente se encuentra en la obligación de informar a la respectiva Administración Tributaria.

e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.

---

<sup>30</sup> Expediente de Casación No. 41, Corte Suprema de Justicia, Registro Oficial No. 43, de 08 de octubre de 1998, Quito. Pag. 2.

Este literal hace referencia a la diferentes obligaciones formales que los contribuyentes deben cumplir en el marco de la norma legal tributaria, como un ejemplo podemos citar las declaraciones del Anticipo del Impuesto a la Renta o la exigencia de presentar la Declaración Patrimonial de aquellos contribuyentes cuyos activos al 01 de enero de cada año superen los 200.000 dólares o los 400.000 dólares cuando se trate de activos que pertenecen a la sociedad conyugal.

2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.

Dentro de los procesos de control y de determinación tributaria, el funcionario encargado de llevar a cabo dicho proceso, podrá efectuar una inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, así como de sus soportes y archivos. Inspección que se llevará a cabo en el lugar del domicilio tributario del sujeto pasivo.

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.

La Administración Tributaria, a través de sus respectivos delegados, podrá solicitar por escrito a los sujetos pasivos que son sujetos de determinación, así como a aquellos terceros que por motivos de su actividad económica se encuentren relacionados con dichos sujetos pasivos, toda la información, ya sea esta impresa o en medio magnético que permita establecer de forma adecuada dicho proceso.

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.

Presencia que es requerida cuando la Administración Tributaria considera necesario esclarecer datos o llegar a conocer a ciencia cierta información que sólo la maneja el contribuyente y que únicamente el puede facilitar a la Administración.

Retomando la revisión conceptual de la contravención, vale indicar que, aun cuando el artículo 315 del Código Orgánico Tributario dentro de la clasificación de infracciones tributarias hace mención como un tipo específico a la contravención, es el artículo 348 del mismo cuerpo legal el que la define con mayor detalle, sosteniendo:

“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”.<sup>31</sup>

Refiriéndose a las contravenciones tributarias, el profesor García Belsunce señala que son aquellas moras en el pago de tributos castigadas con intereses resarcitorios, intereses punitivos, multas compensatorias o menores”.<sup>32</sup>

Los autores Gurfinkel de Wendy y Eduardo Ángel Russo, al reflexionar sobre la configuración de las contravenciones vinculándolas como derivación del incumplimiento de deberes formales, las definen como:

“aquellas derivadas del incumplimiento de las obligaciones puestas a cargo del contribuyente, responsable o agente de información, que tienen por finalidad facilitar la determinación, verificación y fiscalización del impuesto. Se trata, en general de infracciones de tipo objetivo, que no requieren la investigación previa del elemento intencional, sino que el ilícito se configura a partir de las conductas incriminadas en que incurre el sujeto infractor”.<sup>33</sup>

La doctrina coincide en señalar que las contravenciones son actos u omisiones de los contribuyentes, responsables y terceros, que no permiten o que obstaculizan de

---

<sup>31</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 348.

<sup>32</sup> Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario* ... p. 78.

<sup>33</sup> Lilián Gurfinkel de Wendy, Eduardo Ángel Russo, *Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1993, p. 163.

alguna manera el trabajo de verificación, determinación y fiscalización de los impuestos por parte de las Administraciones Tributarias, y que dentro de las infracciones éstas deben estar separadas de los delitos, ya que para su configuración basta la simple trasgresión de la norma, mientras que para la configuración de los delitos se requiere la existencia del dolo.

### **2.3.1.2. Faltas reglamentarias**

Habíamos señalado anteriormente que el artículo 315 del Código Orgánico Tributario, recogía las clases de infracciones y en su cuarto inciso, establece que las faltas reglamentarias constituyen: “las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones”.<sup>34</sup>

El artículo 351 del mismo cuerpo legal nos trae el concepto de faltas reglamentarias, señalando que: “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”.<sup>35</sup>

De esta manera se colige como faltas reglamentarias todas aquellas violaciones de reglamentos o normas secundarias de administración, que establezcan procedimientos o requisitos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que

---

<sup>34</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 315.

<sup>35</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 351.

no se encuentren dentro de la esfera de las contravenciones y de los delitos tributarios.

Las infracciones de esta naturaleza pueden identificarse en los siguientes casos:

- Emitir facturas sin requisitos de llenado como falta de la descripción del bien transferido o del servicio prestado.
- Que los comprobantes de venta no contengan el precio unitario de los bienes o del servicio que se presta.
- Entrega de los vehículos a los clientes antes del pago del impuesto a los vehículos motorizados.

#### **2.4. Sanciones en materia tributaria**

El profesor Giuliani Fonrouge en su obra de Derecho Financiero, al tratar sobre las sanciones en materia tributaria, señala:

“El régimen de sanciones por infracciones tributarias depende de las características del derecho positivo de cada país; pero, en general, consiste en penas principales, graduadas según la gravedad del acto u omisión y la peligrosidad del sujeto, y en penas accesorias establecidas conforme a la naturaleza de ciertas infracciones y a la condición personal de los causantes. Las primeras pueden ser penas privativas de libertad (prisión o arresto) y multas, llamadas impropriadamente recargos en ciertos textos legales, o bien ambas acumuladas. Las penas accesorias consisten en: comiso de objetos o mercaderías (denominado confiscación en el extranjero) inhabilitación para el ejercicio de derechos o el desempeño de funciones, suspensión de empleos y algunas otras”.<sup>36</sup>

Coincidimos plenamente con lo señalado por el profesor Giuliani Fonrouge, al establecer que las sanciones dependen del orden jurídico positivo de cada Estado, así como en el detalle de sanciones que se pueden imponer a los contribuyentes, las cuales

---

<sup>36</sup> Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero Volumen II*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1983, 3era ed., pp. 783-784.



van desde privación de libertad, incautación de bienes, restricción de derechos y hasta multas.

Citando al mismo profesor Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero, “las sanciones, en efecto, son de orden administrativo y se presentan como una manifestación directa del poder fiscal en cuanto se relaciona con el proceso de determinación, control y percepción de los tributos; en tanto que las penas corresponden al contencioso [...]”.<sup>37</sup>

En sentido genérico, el doctor Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, en su estudio sobre las Sanciones en Materia Tributaria en el Ecuador, señala: “En el terreno tributario, la sanción representa la consecuencia prevista por el ordenamiento en los casos de comisión de un ilícito tipificado como infracción, diríase también en casos omisivos [...]”.<sup>38</sup>

Definición con la cual concordamos plenamente, y la que explicita también otro elemento configurativo de la infracción cual es la omisión, siendo esta igualmente objeto de sanción.

El capítulo IV del Título I del Libro Cuarto del Código Orgánico Tributario, recoge las diferentes sanciones que por infracciones tributarias puede aplicar la Administración a sus administrados.

---

<sup>37</sup> *Ibíd.*, p. 588.

<sup>38</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “Las Sanciones en Materia Tributaria en el Ecuador”, en *Revista de Derecho Foro No. 15*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar/Corporación Editora Nacional, 2011, p. 23.

### 2.4.1. Multa

Las multas o sanciones pecuniarias son aquellas que se imponen en nuestra legislación en la gran mayoría de casos, cuando la Administración Tributaria ha verificado la existencia de un hecho contrario al ordenamiento jurídico.

Debemos tomar en cuenta que el Código Orgánico Tributario establece tanto para las contravenciones y para las faltas reglamentarias rangos dentro de los cuales se deben fijar y graduar dichas sanciones.

El artículo 329 del Código Orgánico Tributario, señala:

“Cómputo de las sanciones pecuniarias.- Las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción, en los casos de delito.

Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías ó bienes a los que se refiere la infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión.

Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias”.<sup>39</sup>

En muchos casos los contribuyentes al ser notificados con resoluciones sancionatorias por parte del Servicio de Rentas Internas, uno de los principales puntos a ser impugnados es que las mismas no establecen una graduación entre la infracción cometida y la sanción impuesta. Respecto a este punto, la Administración Tributaria ha emitido el Instructivo de Sanciones Pecuniarias que viene a dar luces a los contribuyentes sobre el criterio que usó el sujeto activo para, con regulación reglamentaria, cuantificar una sanción ante un determinado acto considerado en la ley como infracción, y que en este caso opera básicamente por estratificación de contribuyentes. Este punto se lo analizará detalladamente en el siguiente capítulo.

---

<sup>39</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 329.

## 2.4.2. Clausura del establecimiento o negocio

El artículo innumerado a continuación del artículo 329 del Código Orgánico Tributario, dispone:

“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”.

Este tipo de sanción constituye para algunos autores vulneración constitucional al derecho al trabajo. En este punto, el profesor Juan Álvarez Echagüe, señala:

“Para establecer si la sanción de cierre de negocios es constitucional o no, es necesario que se ponderen los intereses contrapuestos que se ponen en juego: por un lado, el interés estatal en organizar un sistema de Administración financiera eficiente para cumplir con sus objetivos que le vienen impuestos en la Constitución Nacional y, por el otro, los derechos y garantías de los contribuyentes”.<sup>40</sup>

Se considera que la imposición de la sanción de clausura de un establecimiento, según el último modelo de Código Tributario para América Latina, procede únicamente, cuando se pretende sancionar a aquellos contribuyentes que teniendo la obligación de entregar comprobantes de venta, no lo hicieren. Posición que ha adoptado el Servicio de Rentas Internas al realizar los respectivos controles a través de sus fedatarios, cuando de dichos controles se establece que los contribuyentes no entregan las facturas por las transacciones que realizan.

Este tipo de sanción no constituye de ninguna manera un acto atentatorio al derecho al trabajo, por ende tampoco su aplicación es inconstitucional, en razón de que se pretende proteger un bien jurídico mayor, que es el de dotarle al Estado de recursos para que pueda cumplir con sus fines específicos.

---

<sup>40</sup> Juan M. Álvarez Echagüe, *Las Sanciones Tributarias ...* p. 281.

Su reglamentación y aplicación se encuentra recogida en la Disposición General

Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, así:

“SEPTIMA.- 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 si 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, aún cuando en la declaración no se cause impuestos;

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

iii) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.

La clausura, que no podrá ser sustituida con sanciones pecuniarias, se aplicará sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar.

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;

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

Esta clausura no se levantará mientras no se satisfagan las obligaciones en mora, sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables.

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

Para los casos previstos en el literal a) la clausura será de siete (7) días.

La clausura se efectuará mediante la aplicación de sellos y avisos en un lugar visible del establecimiento sancionado. Si los contribuyentes reincidieren en las faltas que ocasionaron la clausura, serán sancionados con una nueva clausura por un plazo de diez (10) días, la que se mantendrá hasta que satisfagan las obligaciones en mora;

c) Auxilio de la Fuerza Pública.- Para la ejecución de la orden de clausura, la Administración Tributaria podrá requerir el auxilio de la Fuerza Pública; que será concedido de inmediato sin ningún trámite previo<sup>41</sup>

La disposición general séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, establece tres casos dentro los cuales una vez verificados por la Administración Tributaria, procederá la clausura, siendo el más común cuando en casos

<sup>41</sup> Ley Para la Reforma de las Finanzas Públicas, R.O.S. 181 de 30 de abril de 1999.

flagrantes el contribuyente no entregue los comprobantes de venta a los cuales se encuentra obligado y la clausura procede de forma inmediata, sin necesidad de que exista una notificación previa por el plazo de siete días.

En cuanto a los otros casos susceptibles de clausura, ya sea por falta de declaraciones dentro el plazo establecido, o por no dar cumplimiento al requerimiento de la Administración en cuanto a información o documentos, cabe señalar que estas clausuras casi no se realizan en razón de que debe mediar un periodo sumario a efectos de que el contribuyente ejerza su derecho a la defensa y una vez cumplido este plazo el Servicio de Rentas Internas deberá proceder a notificar al contribuyente con la decisión de clausura del establecimiento y al día siguiente del mismo se procederá a la clausura.

Sin embargo, decimos que esto en la práctica no ocurre en razón de que cuando los fedatarios concurren a los establecimientos de los contribuyentes a la diligencia de colocación de sellos, los contribuyentes presentan en ese momento la documentación solicitada o ya han procedido a la declaración y/o pago de sus obligaciones tributarias, en estos casos la clausura se levantará cuando el contribuyente presente la documentación requerida, como por ejemplo en el caso del artículo 19 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes, que señala que la reapertura del establecimiento procederá cuando el contribuyente presente el documento (RUC), lo cual en ese momento se vuelve inoperante la clausura, ya que al contarse con dicho respaldo en manos del contribuyente sería inprocedente la clausura del establecimiento.

Es decir, la norma tributaria en todos los casos prevé el derecho a la defensa del contribuyente, para que pueda hacer uso de los diferentes recursos previstos en la misma, estableciéndose un procedimiento de juzgamiento, la aportación de pruebas de

descargo, la exigencia para la Administración Tributaria de motivar la resolución, y el derecho a la impugnación tanto en vía administrativa como en jurisdiccional.

### **2.4.3. Suspensión de actividades**

El segundo artículo innumerado a continuación del artículo 329 del Código Orgánico Tributario recoge la suspensión de actividades de la siguiente manera:

“Art. (...).- Suspensión de actividades.- En los casos en los que, por la naturaleza de las actividades económicas de los infractores, no pueda aplicarse la sanción de clausura, la administración tributaria dispondrá la suspensión de las actividades económicas del infractor. Para los efectos legales pertinentes, notificará en cada caso, a las autoridades correspondientes, a los colegios profesionales y a otras entidades relacionadas con el ejercicio de la actividad suspendida, para que impidan su ejercicio”.<sup>42</sup>

La suspensión de actividades procede cuando no es posible aplicar la sanción de clausura, entendiéndose por tal casos en los cuales los contribuyentes han consignado como domicilio tributario su lugar de residencia o cuando este se encuentra en un lugar de difícil acceso para la administración, en estos casos no cabe proceder a clausurar el establecimiento y entraría la medida de suspensión de las actividades del contribuyente. Sin embargo, resulta complejo aplicar este tipo de sanción, por lo que la multa se presenta como la vía de más fácil ejecución. Sin embargo, de llegar a aplicarse por parte de la Administración Tributaria este tipo de sanción, recordemos que la Administración Tributaria, deberá otorgar un periodo sumario de cinco días para el contribuyente puede de conformidad con la Constitución y las Leyes pertinentes ejercer su derecho a la defensa.

---

<sup>42</sup> Op. Cit. Código Orgánico Tributario, Art. 329.

#### 2.4.4. Decomiso

El decomiso es otra de las sanciones que la Administración Tributaria central aplica en el marco del control de la actuación de los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, con notorio signo punitivo. El Código Orgánico Tributario lo recoge en el tercer artículo innumerado a continuación del artículo 329, señalando:

“Art. (...).- Decomiso.- El decomiso es la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito, en favor del acreedor tributario. Puede extenderse a los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso.

Cuando exista una diferencia apreciable entre el valor de los bienes u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos que sirvieron para cometerlo, y no sea del caso decomisar dichos bienes, sea por la mentada desproporción de valores o porque no pertenezcan al infractor, se sustituirá el decomiso de dichos medios con una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería o bienes materia del delito”<sup>43</sup>.

De otro lado, la incautación provisional es la pérdida temporal de dominio de los bienes, y procede en los siguientes casos, de conformidad con lo establecido en el literal d) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas:

- Cuando no se porta o no se exhibe el documento de soporte que justifica la adquisición de los bienes, cuando se sale del lugar en el cual se lo adquirió, para lo cual el contribuyente podrá devolver la mercadería inmediatamente al comprador y reclamar el valor pagado.
- Cuando dentro de los locales comerciales se mantiene mercadería sin los respectivos soportes ya sea el comprobante de venta o documentos que justifiquen su respectiva importación.

---

<sup>43</sup> Código Orgánico Tributario, Art. innumerado a continuación del Art. 329.

- Cuando se traslade mercadería de un lugar a otro usando servicio de transporte sin contar con la respectiva guía de remisión.

El proceso de incautación temporal de mercadería realizado por el Servicio de Rentas Internas es susceptible de impugnación ante la misma Administración Tributaria.

Los contribuyentes podrán hacer cesar este tipo de sanción y podrán recuperar los bienes si logran justificar jurídica y legítimamente su propiedad, presentando para esto a la Administración Tributaria los documentos de soporte que acrediten ser los propietarios dentro de treinta días desde que se produjo la incautación en el caso de productos no perecederos y en el de dos días en el caso de productos perecederos. También se puede levantar la incautación provisional si el contribuyente procede a realizar el pago de los tributos que intentó evadir. Todos los costos y gastos que se produjeran por el uso de las bodegas donde reposan los bienes incautados correrán por cuenta de los contribuyentes.

#### **2.4.5. Incautación definitiva**

Una vez que ha procedido la incautación provisional, el contribuyente como ya lo habíamos señalado posee 30 días para justificar la propiedad de los bienes incautados en el caso de ser bienes no perecederos y 2 días en el caso de productos perecederos, caso contrario si no lo hace dentro de estos plazos, la Administración Tributaria central (Servicio de Rentas Internas) los declarará en abandono y podrá, a su elección, rematarlos, destruirlos o donarlos, para lo cual las áreas respectivas de infracciones de la autoridad tributaria procederá a realizar los informes respectivos con el soporte del Departamento Jurídico y de esta forma establecer cuál será el procedimiento y destino



que se le debe dar a los bienes incautados de forma definitiva, obedeciendo a la naturaleza de los mismos.

Solo en caso de que el contribuyente presente impugnación sobre la incautación provisional, será el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, el encargado de resolver la misma en un plazo de 30 días, considerando toda la documentación de soporte que para el efecto agregue el contribuyente. Y si mediante sentencia el Tribunal Fiscal considerare que no existen los méritos suficientes para devolver la mercadería o bienes a los contribuyentes, se producirá la incautación definitiva a favor de la Administración Tributaria.

#### **2.4.6. Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos y suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones**

El Código Orgánico Tributario recoge en un solo artículo lo referente a la suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos y a la suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones, y señala que procederá este tipo de sanciones con el propósito de suspender las inscripciones, autorizaciones y patentes que se requieren para poder ejercer el comercio o la industria, suspensiones que tienen vigencia por el lapso de un año desde la fecha en que se ejecutoria la sanción, una vez transcurrido dicho periodo el contribuyente podrá rehabilitarse, siempre y cuando no haya sido sancionado por una nueva infracción.

La doctrina hace referencia a este tipo de sanción y señala el autor Héctor Belisario Villegas, en su obra de Derecho Tributario Penal al tratar sobre la inhabilitación especial, lo siguiente: “La inhabilitación especial produce privación del

empleo, cargo, profesión o derecho sobre el que recayere, y la incapacidad para obtener otro del mismo género durante la condena”.<sup>44</sup>

Dentro de este tipo de sanción se puede solicitar la suspensión de la matrícula de comercio, así como informar mediante oficios a los diferentes colegios profesionales sobre la suspensión de actividades de un determinado profesional, suspender el Registro Único de Contribuyentes, para que los contribuyente mediante la revisión del estado tributario que pone a disposición el Servicio de Rentas Internas en su página web, puedan verificar sobre la inhabilitación de un determinado contribuyente con el cual pretenden realizar actividades de comercio.

#### **2.4.7. Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos**

La suspensión de cargos públicos no podrá exceder de 30 días, y para ellos se deberá tomar en cuenta la gravedad de la infracción, pero mientras la misma se encuentre transcurriendo el funcionario no podrá recibir su remuneración, ni pago alguno.

Mientras que en la destitución del cargo público, el funcionario sobre el cual se haya determinado la responsabilidad como autor, cómplice o encubridor por delito o por reincidencia en contravenciones, será destituido de su cargo. Esta resolución o sentencia deberá ser notificada a la máxima autoridad de la entidad donde trabaje el funcionario, así como a la Secretaría Nacional de Recursos Humanos del Ministerio de Relaciones Laborales (ex Senres) y a la Contraloría General del Estado.

---

<sup>44</sup> Héctor Belisario Villegas, *Derecho Tributario Penal, Tratado de Tributación, Tomo I, Volumen II*, Buenos Aires, Editorial Astra, 2003, p. 490.

Para el tratadista Héctor Belisario Villegas, la destitución del cargo, llamada también inhabilitación absoluta implica: “privación del empleo o cargo público que ejercía el penado, aún proveniente de elección popular, privación del derecho electoral, incapacidad para obtener cargos, empleos y comisiones públicas, y la pérdida de cualquier jubilación, pensión o retiro”.<sup>45</sup>

A efectos de poder aplicar este tipo de sanciones a los funcionarios públicos, debe mediar un sumario administrativo, el mismo que se encuentra recogido en la Ley Orgánica de Servicio Público y su reglamento, así como también se deberá considerar el respectivo régimen disciplinario propio de cada institución del Estado.

Dentro del sumario administrativo que se iniciare al funcionario, se observará de conformidad con la Constitución de la República el debido proceso, desplegado en el derecho a la defensa, presentando pruebas de descargo, así como también se le convocará a una audiencia oral en la línea de precautelar ese derecho, debiendo acudir acompañado de su abogado defensor.

Una vez concluida dicha diligencia, la autoridad administrativa procederá a emitir la respectiva resolución motivada en la cual se establezca la sanción o absolución del funcionario sumariado, de la cual se podrá impugnar en vía judicial.

---

<sup>45</sup> *Ibíd*, p. 490.

## **Capítulo tercero**

### **Análisis del instructivo del servicio de rentas internas para la aplicación de sanciones pecuniarias conforme a casos concretos**

El Instructivo del Servicio de Rentas Internas para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, se publicó en el Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre de 2011, y se creó con el objetivo de fijar cuantitativamente por parte de la Administración Tributaria central (SRI) las multas por contravenciones y faltas reglamentarias con un esquema de graduación de las mismas, dentro de los mínimos y máximos previstos en el Código Orgánico Tributario, en torno al criterio de estratificación de contribuyentes.

Este Instructivo abarca exclusivamente las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias cuya cuantía no haya sido fijada directamente en la ley, y en ningún caso su regulación contempla las derivadas por delitos, dado que el juzgamiento de estos con la imposición de las consecuentes sanciones, es competencia exclusiva de la justicia penal común.

El estudio de este instrumento como expresión de la facultad reglamentaria de la Administración Tributaria central exige necesariamente hacer una consideración respecto de los principios de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción.

### **3.1. La facultad reglamentaria en materia sancionatoria tributaria respecto del principio de reserva de ley, con ocasión de la expedición del instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias.**

El principio de Reserva de Ley se encuentra recogido por el Código Orgánico Tributario en su artículo 4 y señala: “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”<sup>46</sup>

A su vez, debemos señalar que el mismo cuerpo legal en su artículo 7, establece la facultad reglamentaria, la misma que es privativa del Presidente de la República para poder dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias, y deja al Director General del Servicio de Rentas Internas y al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (actual SENA E) la facultad para que dentro de sus respectivos ámbitos, puedan dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Se establece también que ningún reglamento podrá alterar o modificar el sentido de la ley, ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en la ley.

En relación con dicha facultad, el artículo 10 del cuerpo legal antes mencionado, señala que en ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, estos constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.

---

<sup>46</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 4.

Los tratadistas Eusebio González y Ernesto Lejeune, en su obra titulada: “Derecho tributario I”, al tratar sobre el principio de Reserva de Ley, señalan:

“De entre las múltiples sistematizaciones ofrecidas del principio de reserva de ley por la doctrina más autorizada (M. S. Gianinini, K. Tipke, A. Fedele, etc.) creemos oportuno recoger la que distingue dentro del mismo dos modalidades:

a) En primer lugar, la modalidad de acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan solo para crearlo.

b) Existe, después, el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada. Dentro de ésta, a su vez, suele distinguirse entre la reserva absoluta de ley, que se produce en el supuesto, harto infrecuente, de que la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en exclusiva por la ley o, al menos, por actos con fuerza de ley y la denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos”.<sup>47</sup>

Es decir, se establece que el principio de reserva de ley, puede darse por dos modalidades, la primera que regula la totalidad del tributo, y la segunda modalidad que establece que la ley debe dar sólo los elementos constitutivos del tributo, como los sujetos activos, pasivos, y el hecho imponible. Y que los elementos restantes como la base imponible, los tipos de tributos, procedimientos de gestión, sanciones y recaudación de dicho tributo podrán ser dictados mediante reglamentos y como extensión de éstos la emisión de circulares o resoluciones de carácter general. Con lo cual, se procura que la Administración pueda actuar dentro del marco establecido en la ley sin que quede espacio a la discrecionalidad en su accionar.

El Dr. César Montaña Galarza, en su estudio sobre los Principios Constitucionales Tributarios de Legalidad y Reserva de Ley en el Ecuador, señala: “Los principios de legalidad y de reserva de ley son autónomos pero permanecen imbricados,

---

<sup>47</sup> Eusebio González, Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2003, p. 45-46.

expresan una garantía del interés individual pero que debe coordinarse con el cuidado de los intereses generales”.<sup>48</sup>

De lo cual, podemos concluir que en base a la facultad reglamentaria conferida por el Código Orgánico Tributario al Director General del Servicio de Rentas Internas, para que dentro de su respectivo ámbito de competencia pueda emitir circulares o disposiciones generales para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia en u administración, éste emitió el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, el cual fue publicado en el Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre de 2011. Instructivo que no menoscaba el principio de reserva de ley sino por el contrario sirve para poder articular y graduar de una forma adecuada el establecimiento de sanciones pecuniarias cuando la norma legal no ha establecido multas específicas por el cometimiento de contravenciones y/o faltas reglamentarias.

### **3.2. El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción respecto de las contravenciones y las faltas reglamentarias**

Para la elaboración del Instructivo de Sanciones Pecuniarias emitido por el Servicio de Rentas Internas, se consideraron los siguientes principios y parámetros que rigen en materia sancionatoria tributaria.

- Legalidad.- Las infracciones y penas para sanciones deben estar claramente definidas y ser previsibles; las sanciones deben estar previstas en la ley.

---

<sup>48</sup> César Montaña Galarza, *Principios Constitucionales Tributarios de Legalidad y Reserva de Ley en el Ecuador*, Quito, Revista Fiscalidad, Servicio de Rentas Internas, p. 77.

- Proporcionalidad.- Las sanciones por infracciones deben ser razonables y proporcionales a la gravedad de la infracción y a las circunstancias personales del autor.
- Equidad.- Las sanciones deben observar la capacidad contributiva de quienes reciben la incidencia de la sanción.
- Simplicidad.- El procedimiento debe cuidar que su aplicación haya economía en tiempo y recursos.

En cumplimiento de dichos principios la Administración Tributaria, para el procedimiento del cálculo de las multas, considera los siguientes parámetros:

- Capacidad Contributiva.
- Actitud hacia el cumplimiento.
- Impacto de la obligación.
- Impacto de la infracción.

Finalmente, cada parámetro contiene criterios clasificados en función de la importancia y del perjuicio que podría causar al Estado, los cuales son:

- Nivel de Ingresos;
- Autorización de comprobantes de venta y de retención;
- Deudas firmes en mora;
- Historial de infracciones;
- Estado de la obligación;
- Tipo de impuesto;
- Periodicidad;
- Clase de infracción; y,
- Tipo de infracción.



### **3.3. Estructura del instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias**

Para la elaboración del instructivo en análisis la Administración Tributaria tomó en cuenta las siguientes normas:

- Constitución de la República del Ecuador
- Código Orgánico Tributario
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas
- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios
- Reglamento a la Ley de Registro Único de Contribuyentes
- Código de Ética de los Servidores del Servicio de Rentas Internas

En cuanto a sus normas generales, se establece que dicho instructivo es de aplicación obligatoria por parte de todos los funcionarios a nivel nacional, y en caso de no encontrarse aspectos normados de forma expresa en ese instrumento se deberá complementar o suplir estos vacíos con las normas vigentes.

En cuanto a la descripción narrativa del instructivo se señala que se deben seguir las siguientes directrices

En el acápite 5.1. se detalla la estratificación de los contribuyentes, a efecto de poder establecer una aplicación de sanciones de forma equitativa y proporcional, para lo cual se los clasifica a los contribuyentes de la siguiente manera:

- Contribuyentes especiales
- Sociedades con fines de lucro
- Personas naturales obligadas a llevar contabilidad
- Personas no obligadas a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro

Con la estratificación de contribuyentes, se pone de manifiesto lo expuesto en la doctrina con la llamada igualdad entre iguales y trato desigual entre desiguales, esto en razón de que no sería equitativo sancionar imponiendo una misma multa por una contravención a un contribuyente especial que a una persona natural no obligada a llevar contabilidad.

En cuanto al acápite 5.2, el instructivo trata sobre las cuantías para sancionar presentaciones tardías y no presentación de declaraciones a Impuesto a la Renta, IVA en calidad de agente de percepción, IVA en calidad de agente de retención, retenciones en la fuente de Impuesto a la renta, ICE y anexos.

A su vez el acápite 5.2 desagregado en el 5.2.1. que se refiere a la liquidación de sanciones pecuniarias señala que en algunos casos los contribuyentes podrán liquidar y pagar sus multas, adicionalmente a los casos establecidos en el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, como por ejemplo:

Cuando se registren valores en cero en los casos de contribuyentes obligados a la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta, o cuando los sujetos obligados a la presentación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado en calidad de agente de percepción registre en cero la casilla de impuesto a pagar, o cuando el sujeto obligado a presentar declaraciones de Impuesto al Valor Agregado como agente de

retención y retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta, registre en cero las casillas de impuesto a pagar.

Asimismo, cuando los sujetos obligados a la declaración del Impuesto a los Consumos Especiales registren en cero las casillas de impuesto a pagar, o cuando se presenten anexos de información fuera del plazo establecido.

Para estos casos el instructivo cuantifica las siguientes multas:

5.2.1.1. Cuantías de multas liquidables por omisiones no notificadas por la administración tributaria: los sujetos pasivos que no hubieren recibido aviso de la administración tributaria, respecto de la no presentación de declaraciones o anexos, en las situaciones y condiciones referidas en el numeral 5.2.1 del instructivo, podrán cumplir sus obligaciones de declaraciones o anexos, considerando por cada obligación las siguientes multas:<sup>49</sup>

<b>TIPO DE CONTRIBUYENTE</b>	<b>CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA</b>
Contribuyente especial	USD 250,00
Sociedades con fines de lucro	USD 125,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD 62,50
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD 31,25

Bajo este presupuesto los contribuyentes que mantienen obligaciones tributarias pendientes de ser cumplidas, podrán autoliquidar sus multas, acogiéndose a los valores antes señalados los que deberán ser computados a cada una de las obligaciones que se

---

<sup>49</sup> Instructivo del SRI para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, R.O. 553 de 11 de octubre de 2011.

encuentren pendientes, siempre y cuando no haya mediado notificación previa por parte de la Administración Tributaria sobre dichas obligaciones.

Es decir, a manera de ejemplo si un contribuyente persona natural no obligada a llevar contabilidad, se encuentra omiso en sus declaraciones de Impuesto a la Renta por tres ejercicios fiscales, y decide ponerse al día presentando sus declaraciones de Impuesto a la Renta, consignando en las mismas valores cero, deberá tomar el monto de USD 31.25 dólares por cada declaración no presentada, es decir deberá pagar por concepto de multas un valor total de USD 93,75 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica.

En cuanto al punto 5.2.1.2 referido a cuantías de multas liquidables por omisiones detectadas y notificadas por la Administración Tributaria: los sujetos pasivos que hubieren sido notificados por la administración tributaria, respecto de la no presentación de declaraciones o anexos, en las situaciones y condiciones referidas en el numeral 5.2.1 del instructivo, podrán cumplir sus obligaciones de declaraciones o anexos liquidando y pagando antes de la notificación de la resolución sancionatoria, considerando por cada obligación, las siguientes multas<sup>50</sup>:

<b>TIPO DE CONTRIBUYENTE</b>	<b>CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA</b>
Contribuyente especial	USD 375,00
Sociedades con fines de lucro	USD 187,50
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD 93,75
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD 46,88

A diferencia del punto 5.2.1.1. en este caso si ha mediado un acto de notificación por parte de la Administración Tributaria, en el cual pone en conocimiento

---

<sup>50</sup> Ibíd, 5.2.1.2.

del contribuyente que se ha verificado de conformidad con las bases de datos que posee el Servicio de Rentas Internas, que aquel se encuentra omiso en la presentación de sus obligaciones tributarias, para lo cual, la Administración Tributaria procede a otorgar un plazo de conformidad con la ley, a efecto de que el contribuyente se ponga al día con dichas obligaciones.

Si el contribuyente procede a dar cumplimiento a lo requerido por la Administración Tributaria dentro del plazo otorgado para el efecto, el contribuyente podrá autoliquidar sus multas de conformidad con el detalle señalado en el cuadro recogido en el punto 5.2.1.2. del instructivo.

Volviendo al ejemplo antes señalado, en este caso el contribuyente deberá proceder a tomar el valor de USD 46, 88 por cada declaración no presentada. Es decir deberá pagar por concepto de multas un valor total de USD 140,64 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica.

Sobre el acápite 5.2.2 en referencia a las cuantías de multa por omisiones detectadas y juzgadas por la administración tributaria: las penas pecuniarias aplicadas a sujetos pasivos incurso en omisión de declaración de impuestos y/o anexos; y, presentación tardía de declaración de impuestos y/o anexos, luego de concluido un proceso sancionatorio, por no haber sido factible, ni materialmente posible la aplicación de la sanción de clausura; tendrán las siguientes multas<sup>51</sup>:

<b>TIPO DE CONTRIBUYENTE</b>	<b>CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA</b>
Contribuyente especial	USD 500,00
Sociedades con fines de lucro	USD 250,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD 125,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de	USD 62,50

<sup>51</sup> Ibid, Punto. 5.2.2.

lucro	
-------	--

Una vez analizados los casos anteriores, el instructivo nos trae una tercera posibilidad, y ésta se da cuando la Administración Tributaria, una vez que verificó en sus bases de datos la omisión de los contribuyentes, procede a notificarlos con las respectivas preventivas de sanción y les otorga un plazo a efectos de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias.

Una vez vencido dicho plazo, si los contribuyentes no dieran cumplimiento a lo requerido por la Administración Tributaria o no justificaren su incumplimiento, el Servicio de Rentas Internas previa certificación del Departamento de Secretaría de la cual se desprenda que respecto al trámite constante en la preventiva de sanción, no se ingresó documento alguno en calidad de anexo que justifique el incumplimiento del contribuyente, procederá a emitir la respectiva resolución sancionatoria por dicho incumplimiento y señalará la obligatoriedad que tiene el contribuyente de presentar sus obligaciones.

En este sentido y retomando el ejemplo citado, el Servicio de Rentas Internas por concepto de multas establecerá el valor de USD 62,50 por cada periodo de retraso. Es decir, el contribuyente deberá pagar un valor total de USD 187,50 dólares de los Estados Unidos de Norteamérica.

Sobre el acápite 5.3 relativo a cuantías de multa para infracciones para las cuales la norma no ha previsto sanción específica<sup>52</sup>, se deberá aplicar lo allí preceptuado.

El 5.3.1 prevé que las contravenciones y faltas reglamentarias categorizadas por la Administración Tributaria, en atención a su gravedad, tendrán la siguiente calificación, de menor a mayor<sup>53</sup>:

---

<sup>52</sup> Ibid, Punto. 5.3

- Contravención tipo "A".
- Contravención tipo "B".
- Contravención tipo "C".

### 3.3.1. Cuantía de multas para contravenciones

TIPO DE CONTRIBUYENTE	CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA		
	TIPO "A"	TIPO "B"	TIP O "C"
Contribuyente especial	USD.125,00	USD. 250,00	US D. 500,00
Sociedades con fines de lucro	USD. 62,50	USD. 125,00	US D. 250,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 46,25	USD. 62,50	US D. 125,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 30,00	USD. 46,25	US D. 62,50

### 3.3.2. Cuantías de multas para faltas reglamentarias

TIPO DE CONTRIBUYENTE	CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA		
	TIPO "A"	TIPO "B"	TIPO "C"
Contribuyente especial	USD.83,25	USD. 166,50	USD. 333,00
Sociedades con fines de lucro	USD.	USD.	USD.

<sup>53</sup> Ibdí, Punto 5.3.1

	41,62	83,25	166,50
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 35,81	USD. 41,62	USD. 83,25
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 30,00	USD. 35,81	USD. 41,62

Si bien es cierto el artículo 349 y el artículo innumerado a continuación del artículo 351 del Código Orgánico Tributario establecen los rangos dentro de los cuales el Servicio de Rentas Internas debe aplicar las sanciones para los casos de contravenciones (de 30 a 1.500 dólares) y faltas reglamentarias (de 30 a 1.000 dólares), estos no establecen una forma de graduar los valores a ser aplicados por concepto de multas. Tomándose en cuenta que como ya lo habíamos señalado antes, para los casos de contravenciones y faltas reglamentarias no se considerarán atenuantes ni agravantes, basta la trasgresión de la norma. Es por eso que antes de la vigencia del instructivo en análisis, la fijación de una multa para las infracciones administrativas tributarias era un tanto subjetiva. Por esto el punto 5.3 del instructivo, una vez configurada la estratificación de los contribuyentes, procede a realizar una clasificación por tipo de sanción, tanto para contravenciones como para faltas reglamentarias. Clasificación que viene a dar una visión más clara al funcionario competente para imponer sanciones, respecto a cuáles son los valores a aplicarse, así como el contribuyente sobre quien recae la imposición de la misma, lo cual, le permite tener claro cuáles fueron los argumentos considerados por la Administración Tributaria para proceder a sancionarlo.

Estos valores deben ser considerados y aplicados de conformidad con el Anexo 1 del Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, que establece el detalle taxativo de las infracciones y su categorización por infracción y por tipo.

A continuación se detallan algunos ejemplos:



<b>NOMINA DE CONTRAVENCIONES</b>				
<b>o.</b>	<b>INFRACCIÓN</b>	<b>CLAS</b>	<b>T</b>	<b>BASE LEGAL/ OBSERVACIÓN</b>
	RUC			
.	No comunicar al Servicio de Rentas Internas dentro del plazo de treinta días de ocurrido los siguientes hechos:			Artículo 14 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes
.1	El cambio de denominación o razón social	Contra vención	A	Literal a, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes
.2	El cambio de actividad económica	Contra vención	A	Literal b, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes

En los ejemplos que se citan, vemos que las infracciones tributarias corresponden a contravenciones establecidas como tipo “A”, que a decir del Instructivo del SRI para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias corresponderían a las sanciones más leves.

<b>TIPO DE CONTRIBUYENTE</b>	<b>CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA</b>
	<b>TIPO “A”</b>
Contribuyente especial	USD.125,00
Sociedades con fines de lucro	USD. 62,50
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 46,25
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 30,00

#### Ejemplos de Contravenciones Tipo “B”

En cuanto a las contravenciones tipo “B”, cabe señalar que el ejemplo que se cita a continuación es el único caso recogido por el Anexo al Instructivo que aplica este tipo de sanción.

<b>NOMINA DE CONTRAVENCIONES</b>				
<b>o.</b>	<b>INFRACCIÓN</b>	<b>CLASE</b>	<b>IPO</b>	<b>BASE LEGAL/ OBSERVACIÓN</b>
	RUC			
1.	No emisión de comprobantes de venta, por la realización de cualquier operación mercantil incluso si la transacción se realiza a título gratuito	Contravención		Artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 41 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

<b>TIPO DE CONTRIBUYENTE</b>	<b>CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA</b>
	<b>TIPO “B”</b>
Contribuyente especial	USD. 250,00
Sociedades con fines de lucro	USD. 125,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 62,50
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 46,25

#### Ejemplos de Contravenciones Tipo “C”

Las contravenciones tipo “C” son las faltas más graves y por ende les corresponde una sanción más drástica. Sin embargo, ninguna de estas sanciones alcanza el monto máximo de los 1.500 dólares, esto en razón de que la Administración Tributaria deja abierta la puerta para los casos en que los contribuyentes infrinjan la norma en varias ocasiones, para lo cual se juzgará y se impondrá la sanción por cada infracción cometida por el contribuyente, sin que en esos casos se pueda superar el límite máximo de 1.500 dólares que establece la norma tributaria.

<b>NOMINA DE CONTRAVENCIONES</b>				
<b>o.</b>	<b>INFRACCIÓN</b>	<b>CLAS</b>	<b>T IPO</b>	<b>BASE LEGAL/ OBSERVACIÓN</b>
	RUC			
.	Permitir, por cualquier causa el uso del número del registro de inscripción (RUC) a terceras	Contravención	C	Numeral 3, artículo de la Ley del Registro Único de Contribuyentes

	personas			
.	Utilizar el número de inscripción (RUC) concedido a otro contribuyente	Contravención	C	Numeral 4, artículo de la Ley del Registro Único de Contribuyentes
.	Ocultar la existencia de sucursales, agencias u otros establecimientos comerciales de los que sea propietario el contribuyente	Contravención	C	Numeral 5, artículo de la Ley del Registro Único de Contribuyentes

TIPO DE CONTRIBUYENTE	CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA
	TIPO "C"
Contribuyente especial	USD. 500,00
Sociedades con fines de lucro	USD. 250,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 125,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 62,50

En cuanto a las faltas reglamentarias, recogemos algunos ejemplos de los diferentes tipos de sanciones que señala el Anexo 1 del Instructivo del SRI para la aplicación de Sanciones Pecuniarias:

#### Ejemplos de Faltas Reglamentarias Tipo "A"

NOMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
o.	INFRACCIÓN	CLA SE	TI PO	BASE LEGAL/ OBSERVACIÓN
	RUC			
.	Emitir notas de venta sin requisitos de llenado, a continuación señalados:			Artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención y Complementarios
.1	Sin la descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando la cantidad y unidad de medida, cuando proceda. Tratándose de bienes que están identificados mediante códigos, número de serie o número de motor, deberá consignarse obligatoriamente dicha información	Falta Reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención y Complementarios

.2	Sin el precio de los bienes o servicios incluyendo impuestos	Falta Reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención y Complementarios
----	--	---------------------	---	--

TIPO DE CONTRIBUYENTE	CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA
	TIPO "A"
Contribuyente especial	USD. 83,25
Sociedades con fines de lucro	USD. 41,62
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 35,81
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 30,00

#### Ejemplos de Faltas Reglamentarias Tipo "B"

NOMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
o.	INFRACCIÓN	CLAS E	T IPO	BASE LEGAL/ OBSERVACIÓN
	RUC			
1.	El agente de retención que no entregue el respectivo comprobante dentro de los treinta días siguientes a la terminación de la relación laboral a los trabajadores que dejen de prestar sus servicios en relación de dependencia.	Falta Reglamentaria	B	Artículo 96 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno
0.	Los sujetos pasivos que no realicen el trámite para la obtención de la certificación para espectáculos públicos, por lo menos con 20 días hábiles de anticipación a la realización del primer evento	Falta Reglamentaria	B	Inciso tercero, artículo 13 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

En el caso de las Faltas Reglamentarias tipo "B", debemos señalar que sucede algo similar a lo que ocurre con las contravenciones. El Anexo 1 del Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, recoge únicamente dos casos en los cuales la infracción cometida por el contribuyente impone este tipo de sanción, y son los casos que hemos ya detallado en el cuadro que precede.

TIPO DE CONTRIBUYENTE	CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA
	TIPO "B"
Contribuyente especial	USD. 166,50
Sociedades con fines de lucro	USD. 83,25
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 41,62
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 35,81

### Ejemplos de Faltas Reglamentarias Tipo "C"

NOMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
o.	INFRACCIÓN	CLAS E	T IPO	BASE LEGAL/ OBSERVACIÓN
	RUC			
6.	Entrega del/los vehículo/s al/los cliente/s, antes del pago del Impuesto a los vehículos motorizados.	Falta Reglamentaria	C	Numeral 2, artículo 10 del Reglamento del Impuesto Anual a los vehículos motorizados.
7.	No conservar los documentos sustentatorios de la contabilidad durante el plazo mínimo de siete años	Falta Reglamentaria	C	Artículo 37 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
8.	Presentar el informe o anexo de Precios de Transferencia o partes relacionadas tardíamente	Falta Reglamentaria	C	Artículo 84 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. RES-NAC-DGER2000464, RES-NAC-DGERCG09-00286.

TIPO DE CONTRIBUYENTE	CUANTÍAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA
	TIPO "B"
Contribuyente especial	USD. 333,00
Sociedades con fines de lucro	USD. 166,50
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 83,25
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 41,62

### 3.3.3. Sanción para contribuyentes rise

El acápite 5.3.2. del instructivo señala que en el caso de contribuyentes que se encuentren sujetos al Régimen Impositivo Simplificado en el caso de verificarse el cometimiento de una infracción, sea ésta falta reglamentaria o contravención, serán sancionados con el monto mínimo establecido en la norma tributaria para este tipo de infracciones. Lo cual en cualquiera de las dos situaciones correspondería a aplicar una multa de TREINTA DOLARES (USD30,00).

### 3.3.4. Sanciones por declaración patrimonial

El Servicio de Rentas Internas en cuanto a las sanciones a aplicarse por declaraciones patrimoniales, recoge el mismo criterio que aplica para las sanciones por obligaciones tributarias no satisfechas.

Es decir, establece tres momentos en los cuales puede establecer sanciones pecuniarias a los contribuyentes por la declaración patrimonial.

El primer momento se recoge en el punto 5.4.1. que trata de la liquidación sin notificación, y señala que cuando los contribuyentes no hubieren sido notificados por la Administración Tributaria respecto de la omisión de la Declaración Patrimonial, podrán liquidar y pagar su multa de conformidad con la siguiente tabla, siempre y cuando se cumpla con la obligación de presentar la declaración:

Mes o fracción de mes de vencimiento	Liquidación sin notificación (5.4.1.)
1er mes	USD. 30,00

2do mes	USD. 40,00
3er mes	USD. 50,00
4to mes	USD. 75,00
5to mes	USD. 100,00
6to mes	USD. 125,00
7mo mes	USD. 150,00
8vo mes	USD. 175,00
9no mes	USD. 200,00
10mes en adelante	USD, 250,00

El segundo momento se da cuando la Administración Tributaria notifica al contribuyente sobre la omisión al no haber presentado su declaración patrimonial dentro de los plazos previstos para el efecto, asimismo en este momento el contribuyente podrá liquidar y pagar su multa de conformidad con la siguiente tabla, siempre y cuando presente su declaración patrimonial.

<b>Mes o fracción de mes de vencimiento</b>	<b>Liquidación sin notificación (5.4.2.)</b>
1er mes	USD. 40,00
2do mes	USD. 70,00
3er mes	USD. 100,00
4to mes	USD. 150,00
5to mes	USD. 200,00
6to mes	USD. 250,00
7mo mes	USD. 300,00
8vo mes	USD. 350,00
9no mes	USD. 400,00
10mes en adelante	USD, 500,00

Y el último momento se da cuando la Administración Tributaria, pese a haber notificado al contribuyente respecto de su omisión, éste no ha dado cumplimiento a la misma y por ende, mediante sumario procede a sancionarlo en base a las tablas que a continuación se detallan. Esto en razón de que el Servicio de Rentas Internas podrá sancionar ya sea la declaración tardía o la no presentación de la declaración patrimonial:

### 3.3.5. Cuantías de multa por presentación tardía de declaración patrimonial

<b>Mes o fracción de mes de vencimiento</b>	<b>Liquidación sin notificación (5.4.3.)</b>
1er mes	USD. 50,00
2do mes	USD. 100,00
3er mes	USD. 200,00
4to mes	USD. 300,00
5to mes	USD. 400,00
6to mes	USD. 500,00
7mo mes	USD. 600,00
8vo mes	USD. 700,00
9no mes	USD. 800,00
10mes en adelante	USD, 1000,00

### 3.3.6. Cuantías de multa por no presentación de declaración patrimonial

<b>TOTAL ACTIVOS</b>	<b>CUANTÍAS POR NO PRESENTACIÓN EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA (5.4.3.)</b>
200.000-250.000	USD. 500
250.001-300.000	USD. 700



300.001-350.000	USD. 900
350.001-400.000	USD. 1.100
400.001-450.000	USD. 1.300
450.001. en adelante	USD. 1.500

### **3.4. Análisis de casos prácticos**

Llegado a esta parte del trabajo, vamos a dar cuenta de algunos casos prácticos en los que se aplica el instructivo analizado, por efectos netamente académicos se procede a omitir los datos de los contribuyentes.

**TRÁMITE No.** 117012010000001

**CONTRIBUYENTE:** NN

**RUC:** 1700000000001

**RESOLUCIÓN No.** 917012012RREV000001

#### **ANTECEDENTES**

Mediante Resolución Sancionatoria No. 1720100511347 de 03 de agosto de 2010, la compañía NN, fue sancionada por la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, con el valor de US \$ 1.101,00, de conformidad con el artículo 107 D de la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo referente a la información presentada en calidad de agente de retención por ingresos del trabajo en relación de dependencia del período fiscal 2008.

Con fecha 07 de septiembre de 2010, el Señor NN, en su calidad de representante legal de la compañía NN, insinuó un Recurso de Revisión al contenido de la mencionada resolución, argumentando lo siguiente: (...) Con las declaraciones sustitutivas de los impuestos correspondientes, presentadas dentro del plazo legal, mismas que en fotocopias nos permitimos anexar al presente escrito, hemos regularizado las inconsistencias a las que se refiere su Resolución, por lo tanto, no existe el cometimiento de la infracción a la que

alude la Resolución impugnada, por lo tanto no podemos ser objeto de la sanción pecuniaria que se nos ha impuesto (...)"

Mediante Providencia No. 917012011PREV000001, legal y debidamente notificada el 01 de abril de 2011, el Servicio de Rentas Interna avocó conocimiento del Recurso de Revisión y sobre la base del artículo 144 del Código Orgánico Tributario dispuso la instrucción del respectivo sumario, a efectos de que la compañía contribuyente, presente las pruebas que justifiquen lo aseverado en el Recurso de Revisión, y fundamente la existencia de errores de hecho o de derecho alegados.

Mediante anexo al Trámite No. 117012010000001 de fecha 06 de abril de 2011, el contribuyente NN, en atención a la Providencia No. 917012011PREV000001, ingresó un escrito, adjuntando las pruebas que consideró necesarias para justificar lo aseverado en el Recurso de Revisión, señalando lo siguiente:

"... Dando cumplimiento a la providencia dictada con fecha 01 de abril de 2011, en la que se ordena la Instrucción Sumario manifiesto:

Reproduzca a mi favor los documentos que anexé a la petición inicial, esto es las Declaraciones Sustitutivas que fueron presentadas dentro del término concedido..."

#### **PARTE CONSIDERATIVA**

En la resolución que se analiza, la Administración Tributaria procede a realizar la debida motivación invocando las normas tributarias de orden legal y con sustento constitucional aplicables al caso concreto y estableciendo su pertinencia, señalando:

El artículo 43 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que los empleadores, se constituyen en agentes de retención en la fuente por los ingresos que reciben sus trabajadores en relación de dependencia; y, en esta calidad, según el artículo 50 ibídem, están obligados a proporcionar al Servicio de Rentas Internas cualquier tipo de

información vinculada con las transacciones por ellos efectuadas, a fin de verificar el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias y la aplicación de las exenciones creadas por ley, por parte de los respectivos sujetos pasivos, en su calidad de contribuyentes o de responsables.

Por su parte, el Director General del Servicio de Rentas Internas con fecha 28 de noviembre del 2006, dictó la Resolución NAC-DGER2006-0791, mediante la cual racionalizó el proceso de entrega y verificación de la información relativa a las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta realizadas por ellos, en relación de dependencia, disponiendo que “ (...) esta información será entregada en las oficinas del SRI a nivel nacional, o mediante internet, en la forma y condiciones que para el efecto establece esta Administración Tributaria (...) (el subrayado corresponde a la Administración Tributaria).

En aplicación de estas normas la compañía NN, ha venido presentado declaraciones y anexos de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta por ingresos del trabajo bajo relación de dependencia, que le corresponden.

Dentro de los procesos de control realizados por la Administración Tributaria, se detectaron errores o inconsistencias entre los mencionados reportes del año 2008, situación que, de conformidad con el artículo 107 D de la Ley de Régimen Tributario Interno fue comunicada al recurrente mediante Oficio de Inconsistencias No. RNO-CDIOIAC10-00001 notificada el 19 de marzo de 2010, solicitándole que dentro del término de 10 días presente la declaración o anexo sustitutivo, según corresponda, o en su defecto, presente los documentos que justifiquen las diferencias detectadas. Cabe señalar que la Administración Tributaria, concedió el plazo respectivo, para que el contribuyente en ejercicio de su derecho a la defensa pueda justificar mediante declaración o anexo respectivo las diferencias encontradas.

Transcurrido el término concedido en el Oficio de Inconsistencias No. RNO-CDIOIAC10-00001, la Administración Tributaria verificó en los medios físicos e informáticos, que la contribuyente no corrigió las inconsistencias detectadas, ni justificó en legal y debida forma la contravención cometida.

Por tal motivo, con fecha 16 de junio de 2010 se procedió a iniciar el sumario por infracción tributaria correspondiente, en el que se otorgó cinco días más para que se justifique en legal y debida forma el incumplimiento a lo requerido en el Oficio de Inconsistencias No. RNO-CDIOIAC10-00001. Nuevamente se vuelve a conceder cinco días más para que el contribuyente justifique su incumplimiento, lo que permite evidenciar que el Servicio de Rentas Internas, ha considerado y respetado el debido proceso, permitiendo que el sujeto pasivo haga uso de su derecho a la defensa.

En atención al citado Inicio Sumario por Infracción Tributaria, con fecha 28 de junio de 2010 el contribuyente NN, ingresó un escrito signado con el Trámite No. 117012010000001, el cual no justifica en legal y debida forma la contravención cometida por el incumplimiento de la disposición de regularizar las inconsistencias detectadas dentro del término otorgado mediante Oficio de Inconsistencias No. RNO-CDIOIAC10-00001.

Considerando que los anexos son inherentes a las personas o las cosas, es evidente que al ser el anexo de relación de dependencia, un detalle de la declaración presentada en el formulario 103, necesariamente su contenido debe ser consistente y cuadrar entre sí.

Esta situación se origina en la necesidad de que la autodeterminación de las obligaciones tributarias, que se halla exteriorizada en las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, sea el fiel reflejo de la contabilidad, la cual a su vez debe estar respaldada en la documentación fuente que la origine; entonces si la declaración y el anexo están

basados en la misma información, es inaceptable la existencia de diferencias entre estos documentos.

En este sentido, el referido artículo 107 D de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece el procedimiento a seguir cuando el Servicio de Rentas Internas detectare inconsistencias en las declaraciones o en los anexos que presente el contribuyente, disponiendo que: “(...) se notificará al sujeto pasivo con la inconsistencia detectada, otorgándole el plazo de 10 días para que presente la respectiva declaración o anexo de información sustitutivo, corrigiendo los errores detectados. La falta de cumplimiento de lo comunicado por la Administración Tributaria constituirá contravención, que será sancionada de conformidad con la ley. La imposición de la sanción no exime al sujeto pasivo del cumplimiento de su obligación, pudiendo la Administración Tributaria notificar nuevamente la inconsistencia y sancionar el incumplimiento. La reincidencia se sancionará de conformidad con lo previsto por el Código Tributario”.

### **SOBRE LA MULTA IMPUESTA**

En cuanto a la multa impuesta, el Servicio de Rentas Internas consideró los siguientes aspectos:

El numeral 6 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, establece como una garantía del debido proceso la proporcionalidad, señalando: “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”.

El artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, establece: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria...”

En este mismo sentido, el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, dispone: “Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.

Conforme lo dispone el primer inciso del artículo 349 del Código Orgánico Tributario, a las contravenciones se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a US \$ 30 ni exceda de US \$ 1.500,00, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas; sin embargo, conforme lo dispone la norma constitucional y nuestro Código Orgánico Tributario, para su imposición debe aplicarse los siguientes principios:

Legalidad.- Las infracciones y penas para sanciones deben estar claramente definidas y ser previsibles; las sanciones deben estar previstas en la ley.

Proporcionalidad.- Las sanciones por infracciones deben ser razonables y proporcionales a la gravedad de la infracción y a las circunstancias personales del autor.

Equidad.- Las sanciones deben observar la capacidad contributiva de quienes reciben la incidencia de la sanción.

Simplicidad.- El procedimiento debe cuidar que su aplicación haya economía en tiempo y recursos.

En este sentido vemos que el Servicio de Rentas Interna dentro de la Resolución Sancionatoria, sí recogió y consideró los principios constitucionales respecto a los tributos y de manera general sobre los derechos de las personas, para establecer el valor de la multa a ser impuesta y fijó un valor dentro del rango permitido por la ley tributaria para sancionar a las contravenciones. El contribuyente haciendo uso de sus derechos y lo establecido en el artículo 143 del Código Orgánico Tributario, presentó un Recurso de Revisión por cuanto

consideró que se había vulnerado sus derechos, para lo cual dentro del mismo, se analizó lo siguiente:

El artículo 311 de la Codificación del Código Orgánico Tributario, señala: “Irretroactividad de la ley.- Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”.

Posteriormente se publicó el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias con su respectivo anexo, en el Suplemento del Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre de 2011, por lo que a la Administración Tributaria le correspondió en el Recurso de Revisión aplicar la sanción más benigna, respetando el principio universal del in dubio pro reo, recogido en el numeral 5 del artículo 76 de la Constitución de la República.

El numeral 5.3.1 del referido instructivo establece:

“Cuantías por contravenciones y faltas reglamentarias.- Las contravenciones y faltas reglamentarias categorizadas por la administración tributaria, en atención a su gravedad, tendrán la siguiente calificación, de menor a mayor:

*Contravención tipo “A”*

*Contravención tipo “B”*

*Contravención tipo “C”*

Tipo de contribuyente	Cuantía en Dólares de los Estados Unidos de América		
	Tipo “A”	Tipo “B”	Tipo “C”



Tipo de contribuyente	Cuantía en Dólares de los Estados Unidos de América		
	Tipo "A"	Tipo "B"	Tipo "C"
Contribuyente especial	USD 125,00	USD 250,00	USD 500,00
Sociedades con fines de lucro	USD 62,50	USD 125,00	USD 250,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD 46,25	USD 62,50	USD 125,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD 30,00	USD 46,25	USD 62,50

El "Detalle taxativo de las infracciones y su categorización", que consta en el Anexo 1 del "Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias", señala que "Los sujetos pasivos que no atiendan el plazo otorgado en lo comunicado por la Administración Tributaria en el oficio de inconsistencias" incurren en una contravención tipo "A".

Descrito el caso, se puede colegir que la Administración Tributaria ha cumplido a cabalidad con el proceso sancionatorio; sin embargo, con la publicación del Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias y su respectivo anexo, en el Suplemento del Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre de 2011, de conformidad con el artículo 311 del Código Tributario, el Servicio de Rentas Internas procedió a aplicar tal instructivo; por lo tanto, procede a modificar la multa impuesta en la Resolución Sancionatoria No. 1720100000001, de acuerdo al siguiente detalle:

Tipo de contribuyente	Según resolución sancionatoria	Según Recursos de Revisión
		Contravención tipo A
Sociedades con fines de lucro	1.101,00	<b>62,50</b>

## **RESOLUCIÓN DEL CASO**

Pese a que de la parte considerativa de la resolución del recurso de revisión señala que la resolución sancionatoria recurrida posee la debida motivación, así como también señala que no existe violación de los derechos del contribuyente, por cuanto se otorgó todas las garantías del debido proceso, la Administración Tributaria haciendo uso del principio universal del “in dubio pro reo” procede a modificar el contenido de la Resolución Sancionatoria No. 1720100000001 de 03 de agosto de 2010, dictada por la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, y dispuso que el Departamento de Cobranzas de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas proceda con el cobro del valor de US \$ 62,50.

Estableciéndose en este caso que el Servicio de Rentas Internas actuó en todo el proceso apegado a la ley, respetando los derechos del contribuyente y otorgándole los plazos respectivos para que pueda ejercer su derecho a la defensa, se observaron las garantías del debido proceso y el contribuyente pudo hacer uso del recurso de revisión dada la consideración de la existencia de un documento de valor trascendental como lo es el Instructivo de Sanciones Pecuniarias, por lo que la Administración procedió a dar trámite al mismo y reconocer el derecho del contribuyente, derivando en la modificación del valor de la multa a favor del administrado.

**TRÁMITE No.** 112052011000002

**CONTRIBUYENTE** NN

**RUC:** 0901804000001

RESOLUCIÓN No.917012012RREV000002

### **ANTECEDENTES**

Mediante notificación de Inicio de Sumario por Falta Reglamentaria No. PLR-GTROIFO10-00057, dictada por la Dirección Provincial de Los Ríos del Servicio de Rentas Internas de 09 de septiembre de 2010, legal y debidamente notificada el día 15 del mismo mes y año, se concedió al contribuyente NN cinco días para que en ejercicio de su derecho a la defensa presente las pruebas de descargo que considere pertinentes para justificar las presunciones del cometimiento de una falta reglamentaria.

Una vez vencido el plazo otorgado en el Inicio Sumario por Infracción Tributaria No. PLR-GTROIFO10-00057, se verificó que el señor NN, con fecha 21 de septiembre de 2010 ingresó un escrito signado con el Trámite No. 112052010000002, en el cual manifiesta que en el año 2009 procedió a enviar la correspondiente declaración patrimonial vía correo electrónico, cumpliendo a cabalidad con lo solicitado por la Administración, procediendo en el año 2010 de la misma manera, pero por razones ajenas a su voluntad el archivo comprimido en extensión zip no fue validado y por tanto, la información no ingresó en la base de datos requerido por el Servicio de Rentas Internas, por lo que posteriormente procedió a enviarlos físicamente, con fecha 31 de marzo de 2010.

Mediante Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria No. PLR-GTRRSNO10-00002 de 08 de octubre de 2010, la Dirección Provincial de Los Ríos del Servicio de Rentas Internas, sancionó al contribuyente NN con una multa de US \$ 1.000,00

dólares de los Estados Unidos de América, por la presentación tardía de su Declaración Patrimonial correspondiente al ejercicio fiscal 2010.

Con fecha 19 de octubre de 2010, el señor NN, presentó un reclamo administrativo de impugnación, mediante el cual requirió se deje sin efecto la Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria No. PLR-GTRRSNO10-00074.

El Servicio de Rentas Internas mediante Resolución No. 112012010RREC000002 de 20 de diciembre de 2010, resolvió negar la impugnación interpuesta, señalando que ha podido evidenciar que la Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria No. PLR-GTRRSNO10-00002 fue legal y correctamente emitida, ya que el contribuyente presentó tardíamente la declaración patrimonial correspondiente al ejercicio fiscal 2010.

Con fecha 10 de febrero de 2011, el señor NN, por sus propios y personales derechos, insinuó un recurso de revisión al contenido del referido acto administrativo dictado en su contra, argumentando que el valor que la Administración Tributaria impuso es por demás desproporcionado y no guarda relación en lo absoluto con las disposiciones contempladas en la Constitución de la República. Solicitando por tanto, le sea aplicada la multa menos rigurosa y la más favorable posible.

Con Providencia No. 917012011PREV000002, de 19 de mayo de 2011 legal y debidamente notificada el 23 de los mismos mes y año, la Administración Tributaria avocó conocimiento del recurso de revisión y sobre la base del artículo 144 del Código Orgánico Tributario, se dispuso la instrucción del sumario por el término de cinco días, dentro del cual el contribuyente debía presentar las pruebas que demostraran que la resolución recurrida adolecía de errores de hecho o de derecho, conforme al numeral 1 del artículo 143 del COT o aquellas que justificaran el apareamiento de documentación de valor

trascendental que fue ignorada al expedirse el acto recurrido, de acuerdo al numeral 2 del mismo artículo.

El 30 de mayo de 2011, el contribuyente NN presentó un escrito en respaldo de su insinuación de Recurso de Revisión en atención a la Providencia No. 917012011PREV000002, dentro del término concedido para este efecto.

### **PARTE CONSIDERATIVA**

En la resolución que se analiza, la Administración Tributaria procede a realizar la debida motivación de las normas tributarias y constitucionales, invocando las diferentes normas y estableciendo su pertinencia en la aplicación del caso concreto, señalando:

El contribuyente, al insinuar el Recurso de Revisión, manifestó: “(...) El Art. 349 del Código Tributario señala que " A las contravenciones establecidas en este Código y en las demás leyes tributarias se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda a 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas".

No se niega que la multa es correcta o la razón por la cual se me multa es correcta, pero en este caso, si aplicamos lo señalado en la Constitución al Art. 349 del Código Tributario podemos contemplar que la multa que se debe aplicar es la de 30.00 dólares ya que es la más favorable y menos rigurosa al contribuyente que frente a la Administración Tributaria sería la parte más vulnerable (...).”

El artículo 40A de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone: “Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración”.

El primer y quinto artículo de la Resolución No. NAC-DGER2008-1510, publicada en el suplemento del R.O. No. 497 de 30 de diciembre de 2008 (reformada por la

Resolución No. NAC-DGERCG09-00089 publicada en el R.O. No. 532 del 19 de febrero de 2009 – y por la Resolución No. NAC-DGERCGC09-00257 publicada en el R.O. No. 579 del 28 de abril de 2009) señala que: “la declaración patrimonial a la que hace referencia el numeral anterior deberá ser presentada anualmente, por las personas naturales nacionales y extranjeras residentes en el Ecuador, incluyendo las que no desarrollen actividad económica, cuyo monto total de activos al primero de enero de cada año superen los doscientos mil dólares de los Estados Unidos de América (USD 200.000,00). Esta declaración se realizará considerando tanto la información de la persona, así como el porcentaje que le corresponde de la sociedad conyugal e hijos no emancipados de ser el caso. Quienes mantengan la sociedad conyugal o unión de hecho deberán presentar una declaración conjunta en caso de que sus activos comunes superen los cuatrocientos mil dólares de los Estados Unidos de América (USD 400.000,00). Sin embargo si cualquiera de los cónyuges o convivientes mantuvieron activos fuera de la sociedad conyugal o unión de hecho, la declaración tendrá que ser individual y contendrá los activos y pasivos individuales así como la cuota en los activos y pasivos que formen parte de la sociedad conyugal o unión de hecho”.

De conformidad con el artículo 3 de la antes referida Resolución, la Declaración Patrimonial debe ser presentada en los mismos plazos previstos en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para la presentación de la declaración de Impuesto a la Renta de personas naturales, de conformidad con el noveno dígito de la cédula de identidad.

Al respecto el numeral 2 del artículo 72 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece: "Plazos para declarar y pagar.- La declaración

anual del impuesto a la renta se presentará y se pagará el valor correspondiente en los siguientes plazos:

(...) 2. Para las personas naturales y sucesiones indivisas, el plazo para la declaración se inicia el 1 de febrero del año inmediato siguiente al que corresponde la declaración y vence en las siguientes fechas, según el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes (RUC) del declarante, cédula de identidad o pasaporte, según el caso:

<b>NOVENO DÍGITO</b>	<b>FECHA DE VENCIMIENTO (hasta el día)</b>
1	10 de marzo
2	12 de marzo
3	14 de marzo
4	16 de marzo
5	18 de marzo
6	20 de marzo
<b>7</b>	<b>22 de marzo</b>
8	24 de marzo
9	26 de marzo
0	28 de marzo

Cuando una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, aquella se trasladará al siguiente día hábil...".

El noveno dígito del RUC del contribuyente NN es el 7 (siete), por lo tanto, debió presentar la declaración relativa a su patrimonio correspondiente al periodo 2010 hasta el 22 de marzo de 2010, sin embargo, una vez que la Administración Tributaria revisó sus sistemas de información , se estableció que el referido contribuyente presentó dicha declaración el día 31 de marzo de 2010, es decir fuera del plazo previsto por las normas antes citadas.

Por lo expuesto, se verifica que efectivamente el contribuyente cometió una falta reglamentaria, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 315 del Código Orgánico Tributario que establece: “Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones”.

El contribuyente argumentó que se proceda a declarar la nulidad de la resolución, por ser desproporcional la sanción impuesta. Aquí se debe indicar que el valor de la misma fue de US \$ 1.000,00, y se encuentra dentro del rango que el Código Orgánico Tributario establece para dicha multa, por lo que no existe una causal de nulidad como argumenta el contribuyente, sin embargo, en aplicación del principio constitucional establecido en el artículo numeral 6 del 76 de la Constitución de la República del Ecuador referido a la proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones, la Administración Tributaria considera en el presente caso las disposiciones legales que regulan la aplicación de las sanciones. Con este objeto, a fin de generalizar la aplicación de las sanciones pecuniarias por contravención y faltas reglamentarias se emitió el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias y su correspondiente Anexo, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre de 2011, en el que se establecen diferentes cuantías de acuerdo al tipo de infracción en que incurriere el contribuyente obedeciendo al principio de aplicación de la pena más favorable en la comisión de infracciones (in dubio pro reo), consagrado en el numeral 5 del artículo 76 de la Constitución de la República, se aplicó en el presente caso las normas contenidas en el mencionado instructivo.

Con estos antecedentes, la Administración Tributaria ha cumplido a cabalidad con el proceso sancionatorio; sin embargo, con la publicación del Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias y su respectivo anexo, en el Suplemento del Registro Oficial No.



553 de 11 de octubre de 2011, de conformidad con el artículo 311 del Código Orgánico Tributario, el Servicio de Rentas Internas procedió a aplicar dicho instructivo; y, por lo tanto, modificó la multa de acuerdo al siguiente detalle:

El numeral 5.4.3 del Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias y su correspondiente Anexo, en caso de que el retraso en la presentación de la declaración patrimonial haya sido de un mes o fracción de mes, la multa establecida es de USD 50,00, por lo que se considera pertinente modificar la multa impuesta en la Resolución sancionatoria recurrida.

<b>CUANTÍAS DE MULTAS POR PRESENTACIÓN TARDÍA DE DECLARACIÓN PATRIMONIAL</b>			
<b>MES O FRACCIÓN DE MES DE VENCIMIENTO</b>	<b>LIQUIDACIÓN SIN NOTIFICACIÓN (5.4.1)</b>	<b>LIQUIDACIÓN ANTES DE RESOLUCIÓN SANCIONATORIA (5.4.2)</b>	<b>MULTA JUZGAMIENTO ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (5.4.3)</b>
1ER MES	USD 30	USD 40	USD 50

### **RESOLUCIÓN DEL CASO**

En el presente caso la Administración Tributaria vuelve a señalar que la resolución sancionatoria recurrida posee la debida motivación, así como también señala que no existe violación de los derechos del contribuyente, por cuanto se otorgó todas las garantías del debido proceso. La Administración Tributaria haciendo uso del principio universal del “in dubio pro reo” procede a modificar el contenido de la Resolución No. 112012010RREC000002 de 20 de diciembre de 2010 y, por ende, modificar el contenido de la Resolución Sancionatoria No PLR-GTRRSNO10-00002 de 08 de octubre de 2010, dictada por la Dirección Provincial de Los Ríos del Servicio de Rentas Internas, y dispuso que el Departamento de Cobranzas de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas proceda con el cobro de la multa por el valor de US \$ 50,00.

Estableciéndose que el Servicio de Rentas Internas actuó en todo momento apegado a la Ley, respetando los derechos del contribuyente y otorgándole los plazos respectivos para que el mismo pueda ejercer su derecho a la defensa, se observaron las garantías del debido proceso, modificándose el valor de la multa impuesta de USD 1000.00 dólares a USD 50.00.

**TRÁMITE No.** 107012010000003

**CONTRIBUYENTE:** NN

**RUC:** 0700000000001

**RESOLUCIÓN No.** 917012012RREV000003

#### **ANTECEDENTES**

Mediante notificación de Preventiva de Sanción No. REO-CBAOPSO10-002000, dictada por la Dirección Regional El Oro del Servicio de Rentas Internas de 12 de julio de 2010, legal y debidamente notificada el día 21 de los mismos mes y año, se concedió a la contribuyente NN, cinco días para que en ejercicio de su derecho a la defensa presente las pruebas de descargo que considere pertinentes para justificar las presunciones del cometimiento de la falta reglamentaria.

Vencido el plazo otorgado en la Preventiva de Sanción No. REO-CBAOPSO10-002000, se verificó que la Señora NN, justificó parcialmente lo solicitado por la Administración Tributaria, ya que no dio cumplimiento a la obligación tributaria de presentación del Anexo de compras y Retenciones en la Fuente por otros conceptos correspondiente al mes de febrero de 2010, a la cual se encontraba obligada.

Mediante Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria No. 0720100000003 de 10 de septiembre de 2010, la Dirección Regional El Oro del Servicio de Rentas Internas, sancionó a la contribuyente NN, con una multa de US \$ 196,49 dólares de los Estados Unidos de América, por el incumplimiento en la presentación del Anexo de compras y Retenciones en la Fuente por otros conceptos correspondiente al mes de febrero de 2010.

Mediante escrito presentado el 13 de octubre de 2010, la señora NN, por sus propios y personales derechos, insinuó un Recurso de Revisión al contenido del referido acto

administrativo dictado en su contra, argumentando que la resolución sancionatoria impugnada impone una multa desproporcionada y alta en relación a la supuesta falta cometida, razón por la cual solicita le sea aplicada la multa menos rigurosa y la más favorable posible.

Con Providencia No. 917012011PREV000003, de 19 de mayo de 2011 legal y debidamente notificada el 24 de los mismos mes y año, se avocó conocimiento del Recurso de Revisión y sobre la base del artículo 144 del Código Orgánico Tributario, se dispuso la instrucción del respectivo sumario, por el término de cinco días a efectos que la contribuyente presentara las pruebas que justifiquen lo aseverado dentro del Recurso de Revisión, y fundamente la existencia de errores de hecho o de derecho alegados.

Dentro del término de prueba anteriormente señalado, la señora NN no ingresó pruebas adicionales para respaldar su insinuación.

#### **PARTE CONSIDERATIVA**

El Servicio de Rentas Internas en la parte considerativa enuncia las normas pertinentes al caso y su debida aplicación, motivando de forma adecuada el acto administrativo conforme lo dispone la Constitución de la República y el Código Orgánico Tributario, a continuación se detallan las disposiciones normativas:

El numeral 6 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, establece como una garantía del debido proceso la proporcionalidad entre la infracción y la sanción, sosteniendo que: “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”.

Por su parte, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, establece: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad,

eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria...”

En este mismo sentido, el artículo 5 del Código Orgánico Tributario, dispone: “Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.

Conforme lo prevé el primer inciso del artículo 351 del Código Orgánico Tributario, a las faltas reglamentarias se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a US \$ 30 ni exceda de US \$ 1.000,00, sin perjuicio de las demás sanciones que para cada infracción se establezcan en las respectivas normas.

La contribuyente, al insinuar el Recurso de Revisión, manifestó: “(...) Conforme se desprende de los Art. 76 y numerales, el valor que el Servicio de Rentas Internas pretende cobrar es desproporcionado y no guarda relación en lo absoluto con la disposición constitucional (...)”.

Los anexos son requisitos necesarios para cumplir con las finalidades de determinación, recaudación y control por parte de la Administración Tributaria.

Sin embargo, los artículos 3, 6 y 7 de la precitada Resolución No. NAC-DGER2007-1319, respecto a la presentación del “ANEXO DE RETENCIONES EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA POR OTROS CONCEPTOS”, establecen:

“Art. 3.- No están obligados a presentar la información los sujetos pasivos indicados en el artículo 1 de la presente resolución, en los meses en los que no existieren compras o adquisiciones, ventas o ingresos, exportaciones, ni retenciones.

Art. 6.- Las sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad, en su calidad de agentes de retención, que no tengan la obligación de presentar el Anexo Transaccional, deberán entregar a la Administración Tributaria la información mensual relativa a las compras o adquisiciones detalladas por comprobante de venta y retención, y los valores retenidos en la Fuente de Impuesto a la Renta por Otros Conceptos.

Art. 7.- Será aplicable lo establecido en el artículo 3 de la presente resolución, respecto de los sujetos pasivos indicados en el artículo precedente, para los meses en los que no hubieren realizado compras o adquisiciones, ni retenciones”.

De acuerdo a lo previsto por el artículo 3 de la Resolución No. NAC-DGER2007-1319, la obligación de presentar el anexo de compras y retenciones en la fuente por otros conceptos se encuentra supeditada a la existencia de la actividad económica de los contribuyentes.

Una vez que el Servicio de Rentas Internas verificó sus sistemas de información con los que cuenta la Administración Tributaria, observó que la contribuyente NN, sí se encontraba en la obligación de presentar dicho anexo por el mes de febrero de 2010, al haber realizado compras conforme se desprende del reporte presentado por terceros, verificándose así, que efectivamente la contribuyente cometió una falta reglamentaria, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 315 del Código Orgánico Tributario.

El artículo 311 de la referida normativa legal, señala: “Irretroactividad de la ley.- Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”.

Posteriormente se publicó el Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias con su respectivo anexo, en el Suplemento del Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre de 2011, por lo que a la Administración Tributaria le corresponde en este Recurso de Revisión aplicar la sanción más benigna, respetando el principio universal del in dubio pro reo, recogido en el numeral 5 del artículo 76 de la Constitución de la República.

El numeral 5.2.2 del Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre de 2011, establece:

“Cuantías de la multa por omisiones detectadas y juzgadas por la administración tributaria.- Las penas pecuniarias aplicadas a sujetos pasivos incurso en omisión de declaración de impuestos, o incumplimiento en la presentación de anexos de información, luego de concluido un proceso sancionatorio, por no haber sido factible, ni materialmente posible la aplicación de la sanción de clausura, tendrán las siguientes multas:

<b>Tipo de contribuyente</b>	<b>Cuantía en Dólares de los Estados Unidos de América</b>
Contribuyente especial	USD 500,00
Sociedades con fines de lucro	USD 250,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD 125,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD 62,50

Con estos antecedentes, la Administración Tributaria cumplió a cabalidad con el proceso sancionatorio; sin embargo, con la publicación del Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias y su respectivo anexo, en el Suplemento del Registro Oficial No. 553 de 11 de octubre de 2011, de conformidad con el artículo 311 del Código Orgánico Tributario, a la Administración Tributaria le corresponde aplicarlo en el presente caso.

En atención a los parámetros que constituyen en el fundamento para el cálculo de las multas de parte de la Administración Tributaria, obedeciendo de este modo a la debida

proporcionalidad entre la falta en que incurrió el contribuyente y la sanción impuesta, el Servicio de Rentas Internas consideró pertinente fijar un multa de USD 125,00.

### **RESOLUCIÓN DEL CASO**

Una vez que el Servicio de Rentas Internas analizó mediante el recurso de revisión la infracción cometida por la contribuyente, consideró que resultaba procedente aplicar el Instructivo para Sanciones Pecuniarias por contener este una sanción más benigna, debiéndose también señalar que el accionar de la Administración Tributaria le permitió a la contribuyente poder hacer uso de sus derechos y en ningún momento se la dejó en estado de indefensión. Así las cosas, la Dirección Regional El Oro, procedió a modificar el contenido de la Resolución No. 0720100000003 de 10 de septiembre de 2011 y dispuso al Departamento de Cobranzas de la Dirección Regional El Oro del Servicio de Rentas Internas, proceda con el cobro del valor de USD 125,00, correspondiente a la multa impuesta por el cometimiento de una falta reglamentaria.



**TRÁMITE No.** 107012010000004

**CONTRIBUYENTE:** NN

**RUC:** 1700000000001

**RESOLUCIÓN No.** 117012008RREC000007

### ANTECEDENTES

Mediante Preventiva de Sanción No. RNO-GTR-SCOM2008-000004, debidamente notificada el 28 de enero de 2008, el Servicio de Rentas Internas, notificó a la empresa NN, que de la verificación de sus bases de datos ha llegado a establecer que la misma no ha dado cumplimiento a las siguientes obligaciones tributarias:

IMPUESTO	AÑO	MES
IMPUESTO A LA RENTA	2005	
IMPUESTO A LA RENTA	2006	
IVA MENSUAL	2005	06-07-08-09-10-11-12
IVA MENSUAL	2006	01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12
IVA MENSUAL	2007	01-02-03-04-05-06-07-08-09-10
RETENCIONES EN LA FUENTE	2005	06-07-08-09-10-11-12
RETENCIONES EN LA FUENTE	2006	01-02-03-04-05-06-07-08-09-10-11-12
RETENCIONES EN LA FUENTE	2007	01-02-03-04-05-06-07-08-09-10

Para lo cual le otorgó el plazo de 15 días para que pueda presentar dichas declaraciones o en su defecto justificar su incumplimiento de forma objetiva.

Dentro del periodo otorgado por la Administración Tributaria, la compañía NN. Presentó un escrito en calidad de anexo, mediante el cual señaló que no se encontraba obligada a la presentación de las obligaciones tributarias por cuanto, la compañía NN había sido absorbida en el mes de enero del año 2005 por la empresa XYZ, para lo cual adjuntaban toda la información justificativa que los relevaba de dichas obligaciones.

Entre los documentos que la compañía presentó al Servicio de Rentas Internas constan:

La escritura pública otorgada el tres de marzo de mil novecientos noventa y siete ante la Notaria Segunda del cantón Quito, debidamente inscrita en el Registro Mercantil el seis de mayo del mismo año la compañía NN, cambió su denominación a ABC y reformó sus estatutos.

La escritura pública otorgada el primero de septiembre de mil novecientos noventa y siete ante la Notaria Segunda del Cantón Quito, debidamente inscrita en el Registro Mercantil el veintiséis de enero de mil novecientos noventa y ocho, la compañía ABC, se fusiona con la compañía XYZ por absorción de ésta. Se traspasó en bloque a la compañía XYZ el patrimonio de la compañía ABC y la totalidad del activo y del pasivo y demás cuentas de la compañía absorbida.

#### **PARTE CONSIDERATIVA**

La Administración Tributaria en la parte considerativa enuncia las normas pertinentes al caso y su debida aplicación, motivando el acto administrativo conforme lo dispone la Constitución de la República y el Código Tributario, a continuación se detallan las disposiciones normativas:

El numeral 6 del artículo 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, manifiesta que es facultad de esta Administración Tributaria: “(...) Imponer sanciones de conformidad con la Ley (...)”.

El artículo 70 de la Codificación del Código Tributario publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005 señala: “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.” (Lo subrayado pertenece al Servicio de Rentas Internas).

El Art. 362 de la Codificación del Código Tributario reformado por la Ley de Equidad Tributaria publicada en el Registro Oficial No. 242 de fecha 29 de diciembre de 2007, establece lo siguiente: “Competencia.- La acción para perseguir y sancionar las contravenciones y Contravención, 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.

Podrá tener como antecedente, el conocimiento y comprobación de la misma Autoridad, con ocasión del ejercicio de sus funciones, o por denuncia que podrá hacerla cualquier persona.”

El artículo 435 de la codificación del Código Tributario publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 del 14 de junio de 2005 dispone “Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y sin necesidad de más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda a la

contravención o falta reglamentaria comprobada.” (Lo subrayado pertenece al Servicio de Rentas Internas).

El inciso primero y cuarto del artículo 315 de la Codificación del Código Tributario reformado por la Ley de Equidad Tributaria publicada en el Registro Oficial No. 242 de fecha 29 de diciembre de 2007, establece: “Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y Faltas Reglamentarias. (...)”

Constituyen Contravención las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.”

El Art. 364 de la Codificación del Código Tributario reformado por la Ley de Equidad Tributaria publicada en el Registro Oficial No. 242 de fecha 29 de diciembre de 2007, establece lo siguiente: “Recursos de Procedimientos.- El afectado con la sanción por contravenciones o Contravención podrá deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece este Código.”

### **RESOLUCIÓN DEL CASO**

Pese a la documentación presentada por la ya inexistente empresa NN, el Servicio de Rentas Internas de forma arbitraria sin hacer un análisis de dicha documentación, se limitó a citar un par de normas referentes a la competencia de la Administración Tributaria para sancionar las infracciones tributarias y que no conducen de forma alguna a establecer la debida motivación que debe tener un acto administrativo de carácter sancionatorio y con fecha 20 de mayo de 2008, emitió la Resolución Sancionatoria No. 1720080500004, mediante la cual sanciona a la compañía NN, con una multa de USD 1.500,00, por no

presentar las obligaciones requeridas en la Preventiva de Sanción No. RNO-GTR-SCOM2008-000004.

Del análisis del presente caso se establece que el Servicio de Rentas Internas vulneró algunos de los derechos del contribuyente, por que si bien es cierto le otorgó el respectivo sumario para que pueda justificar el incumplimiento de las obligaciones que consideraba no habían sido presentadas por parte del sujeto pasivo, en la etapa de análisis de la documentación presentada por el contribuyente que justificaban de forma objetiva su supuesto incumplimiento, la administración no valoró la misma y procedió sin más miramientos a sancionar a dicho contribuyente, vulnerando principios de derecho a la defensa, del debido proceso, de valoración de la prueba.

## Conclusiones

Después de haber realizado el trabajo de investigación sobre los límites cconstitucionales que debe observar la Administración Tributaria en la imposición de sanciones pecuniarias, podemos concluir:

- Que en los casos prácticos expuestos, se evidencia que cuando se trata de establecer una sanción pecuniaria, el Servicio de Rentas Internas si observa los diferentes principios tributarios recogidos tanto en la Constitución de la República, como en el Código Tributario. Sin embargo, existen casos muy particulares y puntuales en los cuales la Administración Tributaria, si ha cometido errores y ha vulnerado derechos de los contribuyentes estableciendo sanciones de forma arbitraria sin el más mínimo análisis. Estos errores que en casos muy particulares ha cometido el Servicio de Rentas Internas extralimitándose claramente en su facultad sancionadora, han sido subsanados con la insinuación ya sea de oficio o a petición de la parte interesada del Recurso de Revisión, que para el último caso analizado sirvió para que la Administración pueda rever dicho acto.
- Que la Administración Tributaria al llevar adelante un proceso sancionatorio, observa las reglas del debido proceso, a efectos de que los contribuyentes puedan ejercer su derecho a la defensa de conformidad con lo establecido con el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador. Esto más allá del resultado final que pueda tener un proceso sancionatorio.

- El Servicio de Rentas Internas, a fin de poder establecer una graduación en la imposición de sanciones pecuniarias, sean estas contravenciones y/o faltas reglamentarias, dentro de los límites previstos en la ley, emitió el Instructivo de Sanciones para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias. Instrumento que como norma de desarrollo de la ley ha viabilizado la cuantificación de multas ante determinadas infracciones de la naturaleza ya referida.
- El contar con el Instructivo de Sanciones Pecuniarias permite a la Administración Tributaria ejercitar su facultad sancionadora, con la certeza de que sus actos no contendrán criterios antojadizos ni arbitrarios.
- Si bien es cierto, el Instructivo de Sanciones Pecuniarias emitido por el Servicio de Rentas Internas, se encuentra bajo las facultades que el Código Tributario en su artículo 7 otorga al Director General del Servicio de Rentas Internas y al Gerente General de la Corporación Aduanera (actualmente SENAE) cuando en su parte pertinente señala que las antes mencionadas autoridades dentro de su competencia dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias para armonía y eficiencia de su administración. Es decir, queda claro que el Instructivo en referencia no alcanza la categoría de Reglamento y mucho menos de Ley. Sin embargo, bajo la norma antes citada, éste permite a la Administración Tributaria realizar una mejor aplicación de las sanciones pecuniarias, graduando de una mejor manera la sanción que corresponde a una determinada infracción tributaria, ya que las leyes tributarias no pueden establecer todos los casos prácticos de infracciones tributarias, lo cual volvería casi imposible la tarea del legislador.

- Así mismo, el Instructivo de Sanciones Pecuniarias del SRI, ha sido objeto de análisis por parte de algunas de las Salas del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. Así la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No.1 en su fallo No. 17501-2012-0058-4100 consideró en su parte Pertinente: *“...En la Resolución No. 11801212RREC002703, que es el acto impugnado, en los literales p) y q) se hace referencia a la cuantificación de la sanción en virtud del Instructivo del SRI para Aplicación de Sanciones Pecuniarias, al respecto, es importante considerar que dicho instructivo es un instrumento interno de esa institución, conforme lo describe con claridad el numero 4.2 del mismo, en el que se establece la obligatoriedad de su aplicación para el personal del SRI. Al no existir norma legal que establezca criterios para la graduación de la sanción. La Administración Tributaria recurre a este instrumento interno del que se observa la aplicación de dos criterios considerados respecto a la graduación de la sanción: el primero que toma en cuenta el tiempo transcurrido contado en meses, por lo que a mayor tardanza en el cumplimiento, mayor sanción y el hecho de haber existido un procedimiento sumario por parte de la Administración Tributaria. En la Resolución impugnada se observa la aplicación de la sanción máxima en razón de haber transcurrido 10 meses de retraso y obrar de por medio un sumario en el que se determinó que la declaración patrimonial de la actora por el año 2009 fue presentada tardíamente, lo que no hace menos evidente que la Administración Tributaria respaldó la graduación de la sanción en un instructivo de aplicación interna, lo que vuelve exigua la motivación...”*



La Novena Sala del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en su fallo No. 0010-2014, en su parte pertinente señala: “...*CUARTO.- El Instructivo para la Aplicación del Sanciones Pecuniarias del Servicio de Rentas Internas, es una norma de rango inferior a la Ley, expedida en virtud de lo dispuesto en el Art. 7 del Código Tributario, norma que faculta de manera expresa al Director General del Servicio de Rentas Internas y al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictar “circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración”;* en ningún momento se observa que el contenido del instructivo para la Aplicación del Sanciones Pecuniarias modifica el sentido de las disposiciones legales que regulan las faltas reglamentarias, que han sido referidas en el considerando anterior, sino que tiene como finalidad establecer parámetros objetivos para una eficaz aplicación de lo previsto en el artículo no numerado agregado a continuación del Art. 351 del Código Tributario; en definitiva este tipo de disposiciones generales contribuyen a salvaguardar el principio de seguridad jurídica que debe regir en todo Estado de Derecho, al dar certeza en cuanto a los montos correspondientes a las infracciones para facilitar su aplicación a los casos concretos que pueden suscitarse, observando los principios de igualdad y proporcionalidad...”.

De lo que se puede concluir que el Instructivo de Sanciones Pecuniarias del Servicio de Rentas Internas, obliga a los funcionarios de dicha institución a aplicar el mismo cuando se ha verificado el cometimiento

de una infracción tributaria sea esta contravención o falta reglamentaria, siendo el mismo un criterio de aplicación interna para la graduación de penas, el cual es considerado un norma de rango inferior a la Ley, que no modifica el sentido de las disposiciones legales y contribuye a salvaguardar el principio de seguridad jurídica y observa los principios de igualdad y proporcionalidad.

- Por último cabe señalar, que si bien es cierto el Código Orgánico Tributario en cuanto a las contravenciones y faltas reglamentarias establece que para este tipo de infracciones no cabe atenuantes o agravantes, el instructivo hace algunas consideraciones al establecer tres momentos para el establecimiento de las multas, los dos primeros en los cuales los contribuyentes podrán autoliquidar sus multas de una forma más beneficiosa, y un último momento en que el Servicio de Rentas Internas hace uso de su facultad sancionadora aplicando la sanción en forma agravada.

## Bibliografía

- Álvarez Echagüe, Juan M., *Las Sanciones Tributarias Frentes a sus Límites Constitucionales*, Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc, 2004.
- Casas, José Osvaldo, *Tratado de Tributación, Derecho Tributario, Volumen I, Principios Jurídicos de la Tributación*, Buenos Aires, Editorial Astrea.
- Casado Ollero, Gabriel, *Tutela Jurídica y Garantías del Contribuyente en el Procedimiento Tributario*, Culiacán, Sinaloa, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.
- Dromi, José Roberto, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires – Madrid, Editorial Ciudad Argentina, 2004.
- Edwards, Carlos E., *Garantías Constitucionales en Materia Penal*, Buenos Aires, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma, 1996.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero Volumen II*, Buenos Aires, Ediciones DEPALMA, 3era. Edición, 1983.
- Fuster Asencio, Consuelo, *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Navarra, España, Editorial Aranzadi, 2001.
- García Belsunce, Horacio, *Derecho Tributario Penal*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1985.
- García Bueno, Marco César, *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional, Alcance de los Principios Materiales de Justicia Tributaria en el Sistema Tributario Mexicano: La Capacidad Contributiva, La Igualdad y La Proporcionalidad*

*Tributaria*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, Marcial Pons, 2008.

González García, Eusebio, *Principios Tributarios Constitucionales, El Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución Española de 1978*, Co- Edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México) Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domezq (México), 1989.

González García Eusebio, José Luis Pérez de Ayala, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Tomo I, 2da Edición, Editorial de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Reunidas.

Gurfinkel de Wendy, Lilián, Eduardo Ángel Russo, *Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1993.

Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, “Las Sanciones en Materia Tributaria en el Ecuador”, en *Revista de Derecho Foro*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar/Corporación Editora Nacional, 2011.

Olguín Arriaza, Eugenio, *Delitos Tributarios y Jurisprudencia*, Santiago, Editorial Jurídica Ediar – Conosur Ltda., 1985.

Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

Toscano Soria, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito, Editorial Pudeleco Editores S.A. 2006.

Villegas, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 3ra edición, 1984.

Villegas, Héctor Belisario, *Derecho Tributario Penal, Tratado de Tributación, Tomo I, Volumen II*, Buenos Aires, Editorial Astra, 2003.

Normativa jurídica

Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449 de 20 de octubre de 2008.

Código Tributario, R.O.S. 38 DE 14 de junio de 2005.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, R.O.S. 463 de 17 de noviembre de 2004.

Ley Para la Reforma de las Finanzas Públicas, R.O.S. 181 de 30 de abril de 1999.

Reglamento Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, R.O.S. 209 de 08 de junio de 2010.

Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, Servicio de Rentas Internas,  
R.O. Suplemento 553 de 11 octubre del 2011.

Expediente de Casación No. 41, Corte Suprema de Justicia, Registro Oficial No. 43, de  
08 de octubre de 1998, Quito.