

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Maestría en Tributación

**El régimen sancionatorio tributario en el Ecuador y una comparación con los regímenes de este orden en los países de la Comunidad Andina**

Diana Cecilia Calle Ruiz

Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito, 2020





## Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Diana Cecilia Calle Ruiz, autora de la tesis intitulada *“El régimen sancionatorio tributario en el Ecuador y una comparación con los regímenes de este orden en los países de la Comunidad Andina”*, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra 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 Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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 formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora 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.

Fecha: 28 de septiembre de 2020

Firma: .....



## Resumen

Esta investigación aborda el régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador concomitantemente con una revisión de la legislación de este orden en los otros países miembros de la Comunidad Andina, como son Bolivia, Colombia y Perú, identificando las diferencias y semejanzas en cada uno de estos contextos con referencia particular al impuesto a la renta y al impuesto al valor agregado. Con remisión al caso ecuatoriano, el trabajo se centra en la revisión de los principios constitucionales de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción como postulados llamados a sustentar el régimen sancionatorio en general y el tributario en particular. En este orden, se examina dos instrumentos normativos infralegales como son: el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, expedido por el Servicio de Rentas Internas; y, la Ordenanza Metropolitana 204, que regula el Impuesto a los Espectáculos Públicos, emitida por el Distrito Metropolitano de Quito, para determinar el nivel de observancia de los indicados principios en el régimen sancionatorio tributario. Finalmente, se emprende en un estudio de la noción cultura tributaria como elemento coadyuvante a un cumplimiento más efectivo de los deberes y obligaciones tributarias en relación con la vigencia de un régimen sancionatorio en la materia.

Palabras clave: tributo, régimen sancionatorio, remisión, sanción pecuniaria, reserva de ley, infralegales



Este trabajo de tesis lo dedico a mi querida madre, Clara Esperanza Ruiz Agudelo (+).

Tuve la dicha de ser su hija y contar con su presencia al iniciar este proceso.

Pese a que su partida ha sido una prueba muy difícil, su ejemplo de vida y su perseverancia ha inspirado mi caminar: su gran amor de madre me enseñó que se debe aceptar con alegría lo que la vida nos depara.

¡Gracias mami!



## **Agradecimientos**

Es inevitable no mencionar a quienes fueron un apoyo importante en el desarrollo de este trabajo de tesis. Por lo tanto, es muy agradable dedicar estas líneas para corresponder con ellos, expresándoles mis más sinceras gratitudes.

A Dios por colmar mi vida de bendiciones.

A mi mamá (+) porque a pesar de su partida, sigue siendo la inspiración para luchar por mis sueños.

A mi padre por su apoyo incondicional durante este trayecto.

A mi hermana por su optimismo y alegría.

A mi director de tesis doctor Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo por su guía y acompañamiento en este proceso.



## Tabla de contenidos

Cuadros.....	13
Introducción.....	15
Capítulo primero: Régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador .....	17
1. Fundamento constitucional.....	17
1.1. Principio de reserva de ley .....	18
1.2. Principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción.....	19
2. Desarrollo legal.....	20
2.1. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno .....	25
3. Desarrollo normativo infralegal.....	31
Capítulo segundo: Estudio comparado del régimen sancionatorio en el sistema impositivo interno de Bolivia, Colombia y Perú .....	37
1. Régimen sancionatorio de impuestos nacionales en Bolivia.....	37
1.1. Desarrollo legal .....	38
2. Régimen sancionatorio de impuestos nacionales en Colombia .....	46
2.1. Desarrollo legal .....	46
3. Régimen sancionatorio de impuestos nacionales en Perú .....	54
3.1. Desarrollo legal .....	54
Capítulo tercero: Examen del régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador a partir del análisis de dos instrumentos normativos infralegales .....	73
1. Importancia de observar los principios de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en el régimen punitivo tributario. Referencia al instructivo del Servicio de Rentas Internas para la aplicación de sanciones pecuniarias; y, a la Ordenanza Metropolitana 204 que regula el impuesto a los espectáculos públicos en el Distrito Metropolitano de Quito .....	73
1.1. Sobre el principio de reserva de ley .....	74
1.2. Sobre el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción .....	78
2. Importancia de la cultura tributaria.....	80
2.1. Cultura tributaria en el Ecuador .....	81
2.2. Cultura tributaria en América Latina .....	86
Conclusiones.....	89
Bibliografía.....	93

Anexo..... 97

## Cuadros

Cuadro 1. Base imponible para el pago del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas año 2017 (USD). .....	27
Cuadro 2. Lista de algunos productos y servicios que no gravan IVA y que gravan 0% IVA. ....	30
Cuadro 3. Multas a pagar por el sujeto pasivo. ....	33
Cuadro 4. Multas a pagar por el sujeto pasivo. ....	34
Cuadro 5. Multas a pagar por el sujeto pasivo. ....	34
Cuadro 6. Multas a pagar por contravenciones. ....	35
Cuadro 7. Multas a pagar por faltas reglamentarias. ....	35
Cuadro 8. Multas a pagar por declaración tardía de la declaración patrimonial. ....	36
Cuadro 9. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.....	39
Cuadro 10. Impuestos al Valor Agregado y Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado. ....	41
Cuadro 11. Contravenciones Tributarias. ....	42
Cuadro 12. Sanciones por Contravenciones Tributarias. ....	43
Cuadro 13. Delitos Tributarios. ....	43
Cuadro 14. Sanciones por Delitos Tributarios.....	44
Cuadro 15. Resumen del sistema tributario sancionatorio de Bolivia.....	45
Cuadro 16. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales. ....	48
Cuadro 17. Impuestos Generales sobre el Consumo (IVA). ....	51
Cuadro 18. Sanciones Tributarias en Colombia. ....	53
Cuadro 19. Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital. ....	56
Cuadro 20. Tarifas para la aplicación del Impuesto a la Renta por relación de dependencia. ....	57
Cuadro 21. Impuestos General a las Ventas. ....	59
Cuadro 22. Tipos de Infracciones y Sanciones Tributarias. ....	61
Cuadro 23. Sanciones Pecuniarias Tributarias en Perú. ....	63
Cuadro 24. Infracciones y sanciones a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría incluidas las del régimen mype tributario. ....	65

Cuadro 25. Infracciones y sanciones a personas naturales que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III, en lo que sea aplicable.....	67
Cuadro 26. Infracciones y sanciones a personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado.....	71
Cuadro 27. Cuadro comparativo de la recaudación de impuestos de 2006 a 2015. ....	83
Cuadro 28. Cuadro comparativo de multas e intereses con total recaudado de 2000 a 2005. ....	85
Cuadro 29. Cuadro comparativo de multas e intereses con total recaudado de 2006 a 2015.. ....	85
Cuadro 30. Fechas para presentar la declaración patrimonial. ....	99
Cuadro 31. Fechas para presentar la declaración patrimonial año 2017. ....	100
Cuadro 32. Multas por presentación tardía de declaración patrimonial. ....	101

## Introducción

Como parte de la construcción del ordenamiento jurídico tributario que prevé un sinnúmero de tributos para el sostenimiento del gasto público a ser asumidos por las personas que cumplen los supuestos contenidos en la norma y en el marco de los procedimientos allí establecidos, se presenta también un régimen de carácter sancionatorio con la orientación básica de asegurar en la mayor medida el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarios a cargo de los sujetos pasivos.

Ese régimen debe estar estructurado de manera racional a efectos de que la limitación de los derechos del infractor no sea desmedida, sino más bien justificada en función de la necesidad de restaurar el régimen violentado y de solventar los perjuicios ocasionados en salvaguarda del interés público, apalancando también el efecto disuasorio que conlleva la normativa hacia el debido cumplimiento de los deberes y obligaciones mencionados. En este contexto resulta imprescindible el apoyo del régimen sancionatorio en una serie de principios constitucionales, destacando para este trabajo el de reserva de ley y el de proporcionalidad entre la infracción y la sanción; cuestión que deriva en el análisis de dicho régimen a partir de dos manifestaciones concretas, como son el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias expedido por el Servicio de Rentas Internas y la Ordenanza Metropolitana 204 emitida por el Distrito Metropolitano de Quito que regula el impuesto a los espectáculos públicos.

En este orden, también se ha considerado importante realizar una revisión del régimen sancionatorio tributario en los restantes países de la Comunidad Andina con énfasis en la imposición a la renta y al valor agregado, que permita identificar las similitudes y diferencias con el régimen ecuatoriano.

De lo expuesto, el trabajo se ha estructurado en tres capítulos. En el primero se analiza el régimen sancionatorio tributario ecuatoriano con base en la observancia de los principios de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, para arribar a la revisión de las sanciones pecuniarias respecto a los impuestos más representativos en el contexto nacional, como son la imposición a la renta y al valor agregado. En el segundo se realiza un estudio comparado del régimen sancionatorio en el sistema impositivo interno de Bolivia, Colombia y Perú para establecer las similitudes y diferencias con el régimen ecuatoriano con base en las infracciones y sanciones

determinadas en la gestión de los impuestos antes señalados. Y en el tercer capítulo se examina el régimen sancionatorio tributario ecuatoriano respecto del nivel de observancia de los principios de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción a partir del análisis de dos instrumentos normativos infralegales, como son el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias expedido por el Servicio de Rentas Internas y la Ordenanza Metropolitana 204 emitida por el Distrito Metropolitano de Quito que regula el impuesto a los espectáculos públicos, ejercicio que culmina con una revisión de la noción cultura tributaria como elemento coadyuvante en la tarea de asegurar el cumplimiento de los deberes y obligaciones fiscales.

Finalmente se formulan las conclusiones obtenidas tras la realización de este trabajo investigativo.

## **Capítulo primero**

### **Régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador**

#### **1. Fundamento constitucional**

El régimen sancionatorio ecuatoriano tanto en la órbita penal como en la administrativa se encuentra animado por principios con rango constitucional que alcanza a la materia tributaria y que delimitan el ius puniendi estatal.

La autora Stefany Díaz Saavedra define a los principios de la siguiente manera: “Los principios constitucionales son garantías que tienen los ciudadanos dentro de un Estado, con la finalidad de que se haga cumplir sus derechos y obligaciones.”<sup>1</sup>

Al referirnos a los principios que gobiernan el régimen sancionatorio y que fundamentan el campo de las infracciones y las sanciones se tiene, entre otros, el principio de reserva de ley y el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción.

El principio de reserva de ley en este ámbito consta especificado en el artículo 132 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE)<sup>2</sup> que menciona “[...] Se requerirá de ley en los siguientes casos: Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes”. En esta línea conviene también hacer mención a la tipicidad. Al respecto, el artículo 76 numeral 3 de la Constitución señala 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, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.” Contexto en el que también se alude al principio de favorabilidad contenido en el numeral 5 del mismo artículo, al sostener que: “[...] En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora”.

---

<sup>1</sup> Stefany Díaz Saavedra, “Principios constitucionales tributarios en el Derecho Comparado”, *Revista Jurídica de Derecho Público*, t. n.º 5, (2011): 122, url: [http://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2011/05/121\\_a\\_166\\_principios\\_const.pdf](http://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2011/05/121_a_166_principios_const.pdf)

<sup>2</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 76.

De lo dicho, en mérito del principio de reserva de ley, sólo por norma legal se puede establecer infracciones y sanciones, cuestión atada también a la tipicidad por la cual no se puede juzgar ni sancionar a persona alguna si no existe una ley previa que contenga los supuestos de la infracción con la consecuente sanción, aspecto que va relacionado asimismo con la necesidad de contar con normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes, para corroborar el derecho a la seguridad jurídica<sup>3</sup> que invoca el artículo 82 de la Constitución.

Por el lado del principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, el artículo 76 numeral 6 de la Constitución determina que “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”,<sup>4</sup> siendo un postulado central a la hora de configurar estas categorías punitivas.

### **1.1. Principio de reserva de ley**

El principio de reserva de ley hace referencia a la fuente normativa, en este caso la ley, para la regulación de determinadas materias, lo que nos remite a cuestiones de orden material o de contenido, siendo como tal que por efectos de este principio las infracciones y las sanciones encuentran como única vía de creación la norma legal. Postulado que en materia tributaria opera tanto en la esfera de la creación de los tributos y en la regulación de sus elementos esenciales, como en la esfera de tipificación de infracciones y de sanciones. Como se ha señalado, la persona puede ser juzgada y sancionada siempre que la ley lo establezca con anterioridad al evento.

Si en la esfera material tributaria, como lo cita el autor José Vicente Troya Jaramillo, el principio de legalidad antes que una limitación es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria,<sup>5</sup> en la órbita sancionatoria la reserva de ley expone la forma cómo se desarrolla el *ius puniendi* con la intervención del poder legislativo para limitar con el régimen penal y sancionatorio los derechos del ciudadano ante acciones u omisiones colocadas como supuestos en la normativa de la materia.

---

<sup>3</sup> *Ibíd.*, art. 82.

<sup>4</sup> *Ibíd.*, art. 76.

<sup>5</sup> José Vicente Troya Jaramillo, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en memoria*, ed. Ramón Valdés Costa (Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999), 450.

Por lo tanto, la aplicación de una sanción requiere obligatoriamente que la infracción cometida esté tipificada previamente en la ley.

En función del principio en comentario únicamente la ley puede afectar la propiedad y la libertad de cada sujeto, a lo que el autor Ignacio de Otto se pronuncia:

Hay reserva de ley cuando un precepto constitucional exige que sea la ley la que regule una determinada materia. En tal caso la materia reservada queda sustraída por imperativo constitucional a todas las normas distintas de la ley, lo que significa también que el legislador ha de establecer por sí mismo la regulación y que no puede remitirla a otras normas distintas, en concreto al reglamento.<sup>6</sup>

Por otro lado, la reserva de ley se distingue en estricto sentido del principio de legalidad, por el hecho de que con éste se verifica el imperativo de someter la actuación pública a las determinaciones contenidas en la ley,<sup>7</sup> en tanto que con aquél se identifica la necesidad de que la regulación de ciertas materias y asuntos tengan por fuente la ley.

## **1.2. Principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción**

Desde el régimen tributario de orden material el principio de proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos, situación que coloca el deber de contribuir en proporción a la capacidad de pago, de manera que con sentido progresivo a mayor capacidad económica mayor el monto a asumir como carga tributaria.

Al respecto, el autor Héctor Villegas sostiene “[...] un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada”.<sup>8</sup> En definitiva, el impuesto debe estar en función del crecimiento patrimonial de cada individuo, de tal manera que la persona que más riqueza posee, más valores paga al Estado acorde a los términos que dicta la proporcionalidad. En tal relación, la autora Stefany Díaz menciona que todos deben contribuir al gasto público mediante un sistema tributario justo y que la capacidad económica determina el fundamento y la medida de cada uno a esa contribución,<sup>9</sup> señalando que los contribuyentes deben tributar con base en sus ingresos, generando equidad contributiva para todos.

---

<sup>6</sup> Ignacio de Otto, *Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes* (Barcelona: Ariel Derecho S.A., 2008), 19.

<sup>7</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *El poder tributario municipal en el Ecuador* (Quito: UASB-E/ABYA YALA/CEN, 2010), 25.

<sup>8</sup> Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Bogotá: Depalma, 2004), 206.

<sup>9</sup> Stefany Díaz Saavedra, “Principios constitucionales tributarios”, 122.

Llevado al ámbito sancionatorio y penal el principio de proporcional implica que las sanciones se impondrán en proporción a la gravedad de la infracción tipificada en la ley, de manera que la mayor o menor intensidad represiva expuesta en la sanción o la pena, sea coherente con la infracción.

## 2. Desarrollo legal

El sistema tributario ecuatoriano tiene soporte en el cumplimiento de los contribuyentes y responsables de sus obligaciones tributarias. La finalidad de la fiscalización es corregir al sujeto pasivo que incumple con la normativa mediante la aplicación de sanciones, que en el caso de infracciones administrativas constan principalmente en el Código Orgánico Tributario (COT)<sup>10</sup> y en leyes específicas de creación y regulación de cada impuesto; y, en las infracciones de carácter penal en el Código Orgánico Integral Penal (COIP).<sup>11</sup> Marcos legales que exponen la vigencia del principio de reserva de ley en materia sancionatoria tributaria.

Precisamente en esta esfera se enfatiza la vigencia del principio de reserva de ley. Al efecto, el artículo 4 del COT establece que: “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>12</sup> Entre estas materias consta la de orden sancionatorio.

El COT destina el cuarto libro para el tratamiento de las infracciones administrativas en materia tributaria con las consecuentes sanciones. Al respecto, el artículo 313 de este cuerpo legal determina que toda infracción tributaria cometida dentro del territorio ecuatoriano, por nacionales o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas, inclusive de aquellas que aun cuando realizadas en el exterior, produzcan efectos en el país<sup>13</sup>.

A la infracción tributaria Fernando Pérez Royo la define como la acción u omisión que se encuentra tipificada y sancionada en las leyes cuya negligencia no exime de una

---

<sup>10</sup> Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005.

<sup>11</sup> Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, Registro Oficial Suplemento 180, 10 de febrero de 2014.

<sup>12</sup> Ecuador, *Código Tributario*, art. 4.

<sup>13</sup> *Ibíd.*, art. 313.

sanción, existiendo dos elementos que se deben tomar en cuenta, el primero es la acción (acción y omisión) mediante la cual se lesiona un derecho o se quebranta un mandato contenido en la normativa, siendo por ende un dato central la tipicidad, así como que la sanción debe aparecer descrita de forma clara y precisa en la norma.<sup>14</sup> Reforzando este argumento, Juan José Zornoza Pérez sostiene que “[...] las infracciones tributarias no constituyen violaciones de la relación jurídica tributaria o de los deberes que incumben a los administrados en sus relaciones con la Hacienda Pública, sino que se trata de conductas lesivas del ordenamiento jurídico”.<sup>15</sup>

Conceptualmente las infracciones tributarias, atendiendo a su gravedad, se clasifican en delito, contravención y falta reglamentaria. En el primero el elemento constitutivo es el dolo; y, en la segunda y la tercera operan tan solo con la transgresión de la norma. En este punto vale recordar que por efectos de la expedición del COIP, las infracciones tributarias identificadas como delitos (defraudación tributaria) se encuentran tipificadas y reguladas en dicho cuerpo normativo penal (artículo 298 dentro de los delitos contra el régimen de desarrollo)<sup>16</sup>; en tanto que las contravenciones y faltas

---

<sup>14</sup> Francisco Espinoza, et. al., *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude* (Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996), 93.

<sup>15</sup> Julio Piza, et al., *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010), 835.

<sup>16</sup> Según el artículo 298 del COIP, la defraudación tributaria se configura cuando una persona simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, siendo sancionada acorde con los siguientes supuestos: 1) Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. 2) Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. 3) Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado. 4) Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria. 5) Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados. 6) Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley. 7) Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados. 8) Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos. 9) Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica. 10) Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias. 11) Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador. 12) Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. 13) Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas,

reglamentarias como infracciones administrativas se mantienen tipificadas y reguladas en el Código Orgánico Tributario. En este sentido, haciendo referencia a la infracción tributaria –la de orden administrativo- el artículo 314 del COT señala que es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión, reconociéndose en este ámbito la clasificación de las infracciones en contravenciones y faltas reglamentarias<sup>17</sup>. Las primeras se refieren a violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en el COT o en otras leyes; y, las segundas se remiten a las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general. Tanto para las contravenciones como para las faltas reglamentarias su configuración, como se señaló, opera tan solo con la transgresión de la norma.

En un enunciado más extendido, el artículo 348 del COT determina que contravenciones tributarias son:

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>18</sup>

Mientras que, respecto a las faltas reglamentarias en materia tributaria, el artículo 351 del COT, consagra que constituyen tal infracción:

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>19</sup>

---

inexistentes o supuestas. 14) Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. 15) Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos. 16) Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho. 17) Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. 18) Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo. 19) Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas. 20) Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

<sup>17</sup> Ecuador, *Código Tributario*, art. 314.

<sup>18</sup> *Ibíd.*, art. 348.

<sup>19</sup> *Ibíd.*, art. 351.

Una vez tipificadas las infracciones administrativas tributarias, el Código Orgánico Tributario prevé las sanciones aplicables para cada caso. Sobre esta categoría el doctor Juan Carlos Mogrovejo expresa: “La sanción representa la medida derivada de la acción u omisión que infringe el ordenamiento jurídico y que recae en quien le es atribuida, con efectos preventivos o represivos”,<sup>20</sup> con ello podría sostenerse que es la consecuencia lógica de la realización del supuesto contenido en la norma como infracción ante determinada acción u omisión que perjudica al fisco. Las sanciones que de manera general se prevén para las contravenciones y faltas reglamentarias se refieren a multas como la representación de una sanción pecuniaria.

Sobre la multa, el autor Armando Mendoza alude que es “una expresión del Derecho Administrativo Sancionador y como tal se sustenta en la potestad sancionadora del Estado. Es una sanción impuesta por la Administración debido a la comisión de una infracción prevista en la ley y consiste en una obligación de pago de una determinada cantidad de dinero destinada a afectar el patrimonio del infractor”.<sup>21</sup>

En este contexto, el artículo 349 del COT determina como sanción por contravenciones establecidas en esa normativa o en cualquier otra ley la aplicación de una pena pecuniaria consistente en una multa que no sea inferior a 30 dólares ni superior 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, añadiendo que los límites antes referidos no serán aplicables en los casos de contravenciones en los que la norma legal prevea sanciones específicas.<sup>22</sup>

De igual manera, para las faltas reglamentarias el artículo sin numeración siguiente al artículo 351 del COT señala que las sanciones para estas infracciones será una multa que no sea inferior a 30 dólares ni superior a 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.<sup>23</sup>

Vale también aclarar que el pago de la multa no exime del cumplimiento formal de la obligación considerada en la norma infringida y que motivara la sanción.

---

<sup>20</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, *Revista de Derecho FORO*, n.º 15 (2011): 3, url: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3129/1/04-TC-Mogrovejo.pdf>

<sup>21</sup> Armando Mendoza, ¿La multa no tributaria genera intereses?, 18 de agosto de 2013. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdearmandomendozaugarte/2013/08/18/la-multa-no-tributaria-genera-intereses/>

<sup>22</sup> Ecuador, *Código Tributario*, art. 349.

<sup>23</sup> *Ibíd.* art. 351.

Pero la multa no es el único tipo de sanción que la ley tributaria considera ante el cometimiento de infracciones. Al respecto, el artículo 323 del COT establece como penas, a más de la multa: la clausura del establecimiento o negocio; la suspensión de actividades; el decomiso; la incautación definitiva; la suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; la suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; y, la suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.<sup>24</sup> Estas sanciones operan en el ámbito administrativo, pudiendo ser también aplicadas por la autoridad judicial en el caso de delitos en esta materia, como el delito de la defraudación tributaria y en los que se adiciona como pena, la más severa, la pena privativa de la libertad.<sup>25</sup>

Ante el incumplimiento de un deber formal para con la Administración, a más de la multa puede llegar a ocasionarse el pago de intereses, una categoría distinta a las de carácter sancionatorio y referida más bien al orden financiero, señalándose al respecto que “las deudas tributarias que no se pagan dentro de los plazos fijados por el gobierno nacional, el contribuyente debe pagar un valor adicional calculado desde el día en que se

---

<sup>24</sup> *Ibíd.* art. 323.

<sup>25</sup> Siguiendo al ya citado artículo 298 del COIP que tipifica el delito de defraudación tributaria en consideración a 20 supuestos, las penas aplicables son: En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años. En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En el caso de los numerales 18, 19 y 20 será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años. Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena prevista para cada caso, la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores de la administración tributaria y acarreará, además, la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general. Los representantes legales y el contador, respecto de las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos, serán responsables como autores en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica o natural, según corresponda, sin perjuicio de la responsabilidad de los socios, accionistas, empleados, trabajadores o profesionales que hayan participado deliberadamente en dicha defraudación, aunque no hayan actuado con mandato alguno. En los casos en los que la o el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, la o el funcionario encargado de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, será sancionado con la destitución y quedará inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses. Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos.

venció el plazo para pagar, hasta el día en que se pague la obligación”.<sup>26</sup> Erogación ésta que no tiene ningún rasgo punitivo y que resulta menester mencionar para diferenciarla de las sanciones.

Para cerrar la configuración legal de las infracciones y sanciones como elementos nucleares en el desarrollo del régimen sancionatorio tributario que aborda tanto el ámbito administrativo como el penal, en los términos que aquí se ha señalado, vale referirnos a los plazos de prescripción tanto de la acción como de la pena, en tratándose de contravenciones y faltas reglamentarias. Sobre el asunto, el artículo 340 del COT establece que las acciones por las contravenciones y faltas reglamentarias prescribirán en tres años contados desde que fueron cometidas, y que las penas pecuniarias prescribirán en cinco años contados desde la fecha en la que se ejecutorie la resolución o sentencia que la imponga,<sup>27</sup> interrumpiéndose por la citación del auto de pago, en la misma forma que las obligaciones tributarias.

Sobre la competencia para juzgar las infracciones administrativas e imponer las sanciones en materia tributaria, el artículo 362 del COT determina que la acción para perseguir y sancionar las contravenciones y las faltas reglamentarias<sup>28</sup>, siendo pública, 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, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 363 del COT. 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.<sup>29</sup>

A continuación, pasaremos revista de infracciones y sanciones de carácter pecuniario contenidas en otras leyes tributarias con base en los impuestos nacionales más representativos como son el impuesto a la renta y el impuesto al valor agregado, para ir acreditando la configuración de multas, a la luz de los límites y parámetros contenidos en el Código Orgánico Tributario, como hemos tenido oportunidad de señalar en esta parte del trabajo.

## 2.1. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

---

<sup>26</sup> Gerencie.com, “*Interés moratorio tributario*”, 1 de julio de 2017, <https://www.gerencie.com/interes-moratorio-tributario.html>

<sup>27</sup> Ecuador, *Código Tributario*, art. 340.

<sup>28</sup> *Ibíd.* art. 362.

<sup>29</sup> *Ibíd.* art. 363.

Las leyes tributarias en el Ecuador han merecido, desde una revisión cronológica, varias reformas que han involucrado tanto elementos materiales como aspectos formales en los distintos impuestos vigentes con la finalidad de apoyar el debido cumplimiento de los deberes y obligaciones para una mayor y mejor recaudación, considerando al mismo tiempo mecanismos que permitan robustecer la cultura tributaria. En este escenario, la implementación de un régimen sancionatorio tanto en la esfera administrativa como en la penal, que por un lado disuada las conductas evasivas o fraudulentas y, por otro las castigue, apunta al cometido de fortalecer ese cumplimiento tributario.

En este punto revisando los impuestos a la renta y al valor agregado contenidos en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI),<sup>30</sup> podemos evidenciar cómo el régimen sancionatorio ha operado en apoyo al cumplimiento de las exigencias normativas sobre impuestos nacionales. Esta ley opera para todas las personas naturales y jurídicas a nivel nacional, su aplicación permite realizar el control tributario de todas las actividades económicas que se ejecutan que se verán reflejadas al momento de la recaudación.

### **2.1.1. Impuesto a la renta**

En el artículo 2 de la LORTI se señala que el impuesto a la renta lo deben pagar las personas naturales domiciliadas en el país, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras al Estado, por los ingresos o rentas obtenidos fruto de las actividades económicas realizadas y sobre ingresos gratuitos, percibidos durante un año, luego de descontar los costos y gastos incurridos para obtener o conservar dichas ingresos o rentas, en donde el sujeto activo es el Estado con el concurso de la Administración Tributaria y el sujeto pasivo es el contribuyente o responsable.<sup>31</sup> El impuesto a la renta es directo, con tarifa fija para las personas jurídicas (25%) y progresivo para las personas naturales y sucesiones indivisas, con modificación anual en base a la variación del índice de precios al consumidor de área urbana efectuada por el Instituto Ecuatoriano de Estadísticas y Censos cada año.

---

<sup>30</sup> Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004.

<sup>31</sup> *Ibíd.* art. 2.

<b>Fracción Básica</b>	<b>Exceso Hasta</b>	<b>Impuesto Fracción Básica</b>	<b>Impuesto Fracción Excedente</b>
0	11.290	0	0%
11.290	14.390	0	5%
14.390	17.990	155	10%
17.990	21.600	515	12%
21.600	43.190	948	15%
43.190	64.770	4.187	20%
64.770	86.370	8.503	25%
86.370	115.140	13.903	30%
115.140	En adelante	22.534	35%

Cuadro 1. Base imponible para el pago del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas año 2017 (USD). Fuente: NAC -DGERGCG16-00000507 de 21/12/2016.  
Elaboración propia

### 2.1.1.1. Sanciones

El ordenamiento en la materia establece una serie de deberes formales que el contribuyente o el responsable de tributos están conminados a cumplir, cayendo en responsabilidad pecuniaria en caso de no hacerlo, sin perjuicio de otras que el ordenamiento determine. Al efecto, el artículo 96 del COT determina como deberes formales:

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;
  - b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;
  - 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;
  - d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,
  - e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.

2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.
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.
4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.<sup>32</sup>

En el caso del impuesto a la renta, que como hemos señalado se encuentra regido por la LORTI, la obligación formal más notoria refiere a la presentación oportuna de la declaración de sus ingresos y egresos conducente a la liquidación del impuesto. En caso de presentar de forma atrasada la declaración y no realizar el pago a tiempo se castiga con multas e intereses, que variarán en base al impuesto causado<sup>33</sup>.

- **Cuando causa impuesto a pagar:** 3% del impuesto causado por mes o fracción de mes, con un límite máximo del 100% del impuesto causado.
- **Cuando no causa impuesto a pagar pero tiene ingresos:** 0,1% sobre los ingresos brutos obtenidos en el año, por mes o fracción de mes, sin que el valor de la multa exceda del 5% de los ingresos.
- **Interés por mora:** se calcula cuando el contribuyente no ha pagado el valor del impuesto a la renta en los plazos establecidos por el Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RLORTI)

### 2.1.1.2. Retenciones en la fuente del impuesto a la renta

Es un elemento utilizado por la Administración Tributaria para recaudar con anticipación el impuesto, en donde tanto las personas jurídicas como las personas naturales obligadas a llevar contabilidad ejercen la función de agentes de retención, las mismas que deben entregar el comprobante correspondiente en un periodo máximo de cinco días al sujeto retenido salvo las personas que están en relación de dependencia, que reciben este comprobante en el mes de enero de cada año. El artículo 50 de la LORTI<sup>34</sup> menciona que el incumplimiento de estas disposiciones se sancionará de la siguiente manera:

---

<sup>32</sup> Ecuador, *Código Tributario*, art. 96.

<sup>33</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*.

<sup>34</sup> *Ibíd.*, art. 50.

- **Multas e intereses de mora:** De no efectuarse la retención, hacerla en forma parcial o no depositar los valores retenidos, se multa con el valor total de la retención no realizada más los intereses que correspondan.
- **Intereses:** Por el retraso en la presentación de la declaración de retención y demás sanciones previstas en el Código Tributario.
- **Multa del 5%:** Por no entregar el comprobante de retención al contribuyente.

### 2.1.2. Impuesto al valor agregado

El IVA es el tributo que grava las transacciones de bienes o prestación de servicios cuyo importe se ve reflejado en las ventas y/o autoconsumo y se traspasa de manera total al consumidor final. Según lo que menciona el artículo 52 de la LORTI, el IVA se grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal en todas sus etapas de comercialización, así como los derechos de autor de propiedad industrial y derechos conexos, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito<sup>35</sup>.

La base imponible del IVA está conformada por el total de las entradas de dinero, tanto comunes como extraordinarias, restándole los descuentos, devoluciones, egresos y deducciones imputables a dichos ingresos. En el artículo 63 de la LORTI se menciona a los agentes de retención y los agentes de percepción; dentro del primer grupo constan las instituciones del sector público, personas naturales o jurídicas consideradas como contribuyentes especiales, las compañías que emiten tarjetas de crédito, compañías vinculadas a seguros y reaseguros, exportadores, empresas que comercializan combustible y empresas operadoras de turismo receptivo; y, en el segundo grupo están las personas naturales y jurídicas que constantemente realicen transferencias o intercambios de bienes o servicios gravados.<sup>36</sup>

Se aplican dos tarifas según el régimen previsto para este impuesto que son el 0% y el 12%; también existen productos y/o servicios que no gravan IVA. Se mencionarán algunos ejemplos que constan en la LORTI con su tarifa respectiva.

---

<sup>35</sup> *Ibíd.*, art. 52.

<sup>36</sup> *Ibíd.*, art. 63.

<b>No grava IVA</b>	<b>Tarifa 0% IVA</b>
Aportaciones realizadas en especies a empresas u organizaciones.	Transporte de pasajeros y carga fluvial, transporte terrestre y marítimo.
Transferencias de dominio por concepto de herencias.	Salud.
Cancelación de sociedades, incluye los matrimonios civiles.	Servicios funerarios.
Transferencias de activos y pasivos mediante la venta de negocios.	Arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.
Transformaciones de empresas o de sociedades.	Servicios básicos o también denominados públicos.
Donaciones realizadas a empresas públicas y a privadas que no busquen lucro.	Loterías.
	Peajes.
	Espectáculos públicos.
	Prestados por artesanos, y otros.

Cuadro 2. Lista de algunos productos y servicios que no gravan IVA y que gravan 0% IVA. Fuente: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno artículos 54, 55,56. Elaboración propia

Este impuesto se declara una vez al mes, siempre que los productos o los servicios que se comercialicen graven la tarifa del 12% pero si gravan la tarifa de 0% de debe declarar de forma semestral.

#### **2.1.2.1. Sanciones**

Al igual que en el impuesto a la renta, el contribuyente tiene la obligación formal de presentar a tiempo sus declaraciones del IVA con el consecuente pago del tributo. En

caso de presentar de forma atrasada y no realizar el pago oportuno se sancionará con multas e intereses, que variarán en base al impuesto causado.

- **Cuando causa impuesto a pagar:** 3% del impuesto causado sobre el valor a pagar después de deducir el crédito tributario en el caso que haya, esto es por mes o fracción de mes, con un límite máximo del 100% del impuesto causado.
- **Cuando no causa impuesto a pagar, pero tiene ventas:** 0,1% sobre las ventas brutas obtenidas en el mes, sin exceder del 5% de dichas ventas, este valor se cancela por mes o fracción de mes de retraso.
- **Interés por mora:** se calcula cuando el contribuyente no ha pagado el valor del impuesto IVA en los plazos establecidos por el Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLORTI)

En el antepenúltimo párrafo del artículo 100 de la LORTI se indica que si el contribuyente o responsable no cumple con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas mencionadas el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.<sup>37</sup>

### 3. Desarrollo normativo infralegal

Como hemos indicado, según el principio de reserva de ley las infracciones y sanciones –entre ellas las de carácter tributario- deben estar contenidas en la ley, sin que éstas puedan estar configuradas en otra norma, menos todavía en aquellas con rango infra legal. Sin embargo, tanto en tributos de administración nacional como en tributos locales se observa una flexibilización del principio cuando se trata de estructurar el régimen sancionatorio.

En este orden de cosas, se cuenta con ordenanzas emitidas por los gobiernos municipales, gobiernos distritales metropolitanos y gobiernos provinciales que regulan aspectos del régimen sancionatorio sobre tributos locales, o el caso de reglamentos como el de aplicación de la LORTI e instructivos que regulan cuestiones sancionatorias relacionadas con impuestos nacionales. Si bien estos cuerpos normativos se orientan a regular las contingencias que se pueden presentar a futuro y que no fueron observadas por el legislador para facilitar el cumplimiento de la normativa en el marco de los parámetros

---

<sup>37</sup> *Ibíd.*, art. 100

definidos por éste, habrá que, en cada caso, observar si comprometen o no el principio de reserva de ley.

En el caso de las ordenanzas emitidas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD) de orden distrital metropolitano, municipal y provincial, son normas de carácter general con rango inferior a la ley que contienen la regulación de materias atinentes al ejercicio de competencias de dichos niveles de gobierno, aprobadas por los entes locales.<sup>38</sup>

Para el autor Francisco Domínguez las ordenanzas son “las disposiciones aprobadas o los acuerdos tomados por el Cabildo sobre un asunto determinado, con el fin de regularlo con carácter general”.<sup>39</sup> Como se señala, la ordenanza es la regulación que rige a los entes locales y que está subordinada a la ley.

En los tributos locales, los impuestos son creados por ley como es en este caso el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD),<sup>40</sup> en tanto que las tasas y las contribuciones especiales se establecen por ordenanza de cada gobierno metropolitano, municipal o provincial. En este terreno el régimen sancionatorio en materia tributaria aplicable es el que consta en el Código Orgánico Tributario y con carácter reglamentario las ordenanzas que al efecto cada gobierno subnacional expida; situación que plantea varias inquietudes, como veremos más adelante con ocasión de la revisión de la Ordenanza Metropolitana de Quito 204 que regula el impuesto a los espectáculos públicos, en razón de que por esta normativa se ha venido a regular aspectos materiales del régimen sancionatorio sobre tributos locales.

Por otro lado, con carácter reglamentario figuran una serie de actos normativos expedidos por la Administración Tributaria central para hacer aplicativa la ley tributaria, que han venido a desarrollar no solo el terreno material de la tributación sino también aspectos relativos al régimen sancionatorio. En este último ámbito tenemos el instructivo de sanciones pecuniarias expedido por la máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas que contempla regulaciones propias del régimen sancionatorio en materia tributaria concerniente a contravenciones y faltas reglamentarias.

---

<sup>38</sup> Wolters Kluwer, “Ordenanzas municipales”, *Guía Jurídica*, 13 de julio de 2017, párr. 1, <https://bit.ly/2DWkpUE>

<sup>39</sup> Francisco Domínguez, *Ordenanzas municipales hispanoamericanas* (Madrid: Gráficas La Torres, 1982), 4.

<sup>40</sup> Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial Suplemento 303, 19 de octubre de 2010.

La flexibilización del principio de reserva de ley conjuntamente con el análisis del principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, a la luz de estos dos casos concretos, será estudiada en el capítulo tercero de este trabajo; no obstante, como explicitación de la estructura del instructivo en referencia, procedemos a indicar los siguientes elementos.

Antes de la vigencia del instructivo no se conocía con exactitud los valores que por concepto de multas cada contribuyente debía pagar a la Administración Tributaria ante determinados eventos, previéndose de manera general, conforme al Código Orgánico Tributario, que éstas podían oscilar entre 30 USD y 1500 USD, en el caso de contravenciones y de 30 USD a 1000 USD en el caso de faltas reglamentarias.

En la actualidad el instructivo establece las sanciones pecuniarias por la presentación tardía o no presentación de declaraciones del impuesto a la renta, del impuesto al valor agregado, tanto como agente de retención como por agente de percepción, retenciones en la fuente del impuesto a la renta, impuesto a los consumos especiales, impuesto a la salida de divisas, impuesto a los activos al exterior, impuesto a las tierras rurales (actualmente suprimido), impuesto a las botellas plásticas no retornables y sus respectivos anexos.

En el cuadro 3 se indica los valores que el sujeto pasivo debe cancelar cuando se tiene la obligación de presentar la declaración de los impuestos detallados en el párrafo anterior, considerando que no hubo transacciones comerciales, por lo tanto, la declaración es en cero, siempre y cuando la Administración Tributaria no le haya notificado.

<b>Tipo de Contribuyente</b>	<b>Cuantía en dólares USD</b>
<b>Contribuyente especial</b>	90 USD
<b>Sociedades con fines de lucro</b>	60 USD
<b>Persona natural obligada a llevar contabilidad</b>	45 USD
<b>Persona natural no obligada a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro</b>	30 USD

*Cuadro 3. Multas a pagar por el sujeto pasivo. Fuente: Servicio de Rentas Internas. Elaboración propia*

Si la Administración Tributaria notifica al sujeto pasivo por la omisión de la declaración de los impuestos del caso anterior, los valores a cancelar son:

<b>Tipo de Contribuyente</b>	<b>Cuantía en dólares USD</b>
<b>Contribuyente especial</b>	120 USD
<b>Sociedades con fines de lucro</b>	90 USD
<b>Persona natural obligada a llevar contabilidad</b>	60 USD
<b>Persona natural no obligada a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro</b>	45 USD

Cuadro 4. Multas a pagar por el sujeto pasivo. Fuente: Servicio de Rentas Interna.  
Elaboración propia

Cuando el proceso sancionatorio a cargo de la Administración Tributaria ha finalizado respecto al caso anterior, los valores que el sujeto pasivo debe cancelar son:

<b>Tipo de Contribuyente</b>	<b>Cuantía en dólares USD</b>
<b>Contribuyente especial</b>	180 USD
<b>Sociedades con fines de lucro</b>	120 USD
<b>Persona natural obligada a llevar contabilidad</b>	90 USD
<b>Persona natural no obligada a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro</b>	60 USD

Cuadro 5. Multas a pagar por el sujeto pasivo. Fuente: Servicio de Rentas Interna.  
Elaboración propia

Ante el establecimiento de una infracción sin que se haya previsto el monto de la sanción, la Administración Tributaria ha entrado con una regulación por contravenciones

y faltas reglamentarias estableciendo categorías que van desde la menos grave hacia la más grave tales como: contravención tipo "A"; contravención tipo "B"; y, contravención tipo "C".

Tipo de Contribuyente	Cuantía en dólares USD		
	Tipo "A"	Tipo "B"	Tipo "C"
<b>Contribuyente especial</b>	125 USD	250 USD	500 USD
<b>Sociedades con fines de lucro</b>	62,50 USD	125 USD	250 USD
<b>Persona natural obligada a llevar contabilidad</b>	46,25 USD	62,50 USD	125 USD
<b>Persona natural no obligada a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro</b>	30 USD	46,25 USD	62,50 USD

Cuadro 6. Multas a pagar por contravenciones. Fuente: Servicio de Rentas Interna.  
Elaboración propia

Respecto de las faltas reglamentarias, éstas tienen el mismo enfoque que las contravenciones y constan categorizadas de la siguiente manera:

Tipo de Contribuyente	Cuantía en dólares USD		
	Tipo "A"	Tipo "B"	Tipo "C"
<b>Contribuyente especial</b>	83,25USD	166,50 USD	333,00 USD
<b>Sociedades con fines de lucro</b>	41,62 USD	83,25 USD	160,50 USD
<b>Persona natural obligada a llevar contabilidad</b>	35,81 USD	41,62 USD	83,25 USD
<b>Persona natural no obligada a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro</b>	30 USD	35,81 USD	41,62 USD

Cuadro 7. Multas a pagar por faltas reglamentarias. Fuente: Servicio de Rentas Interna.

Elaboración propia

Para los contribuyentes que pertenecen al Régimen Impositivo Simplificado (RISE), las multas serán de 30,00 USD que corresponde al valor mínimo para sancionar, sea una contravención o una falta reglamentaria.

Dentro del instructivo también constan las sanciones por la presentación tardía de la declaración patrimonial, conforme se detalla en el cuadro siguiente.

<b>Mes o fracción de mes de vencimiento de acuerdo al noveno dígito del RUC</b>	<b>Liquidación voluntaria "A"</b>	<b>Liquidación luego de un proceso persuasivo "B"</b>	<b>Liquidación de multas luego de iniciado un sumario y antes de emitir una resolución sancionatoria "C"</b>	<b>Multas por presentación tardía juzgada por la Administración Tributaria "D"</b>
<b>1er mes</b>	30 USD	30 USD	40 USD	50 USD
<b>2do mes</b>	35 USD	40 USD	70 USD	100 USD
<b>3er mes</b>	40 USD	50 USD	100 USD	200 USD
<b>4to mes</b>	45 USD	75 USD	150 USD	300 USD
<b>5to mes</b>	50 USD	100 USD	200 USD	400 USD
<b>6to mes</b>	65 USD	125 USD	250 USD	500 USD
<b>7mo mes</b>	75 USD	150 USD	300 USD	600 USD
<b>8vo mes</b>	85 USD	175 USD	350 USD	700 USD
<b>9no mes</b>	100 USD	200 USD	400 USD	800 USD
<b>10mo mes</b>	125 USD	250 USD	500 USD	1000 USD

Cuadro 8. Multas a pagar por declaración tardía de la declaración patrimonial. Fuente: Servicio de Rentas Interna. Elaboración propia.

## Capítulo segundo

### Estudio comparado del régimen sancionatorio en el sistema impositivo interno de Bolivia, Colombia y Perú

Este estudio se lleva a cabo con la finalidad de establecer las similitudes y diferencias de las infracciones y sanciones pecuniarias de carácter tributario en las legislaciones de los países que pertenecen a la Comunidad Andina (CAN) y de esta manera evidenciar los aciertos y desaciertos en esos contextos en relación con el nuestro mediante el conocimiento de los modelos ejecutados considerando la normativa tributaria aplicada.

#### 1. Régimen sancionatorio de impuestos nacionales en Bolivia

El artículo 323 ordinal I de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia determina que “la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”.<sup>41</sup>

En el artículo 325 de la misma norma suprema boliviana se establece que el ilícito económico, la especulación, el acaparamiento, el agio, la usura, el contrabando, la evasión impositiva y otros delitos económicos conexos serán penados por ley<sup>42</sup>. Disposición de la cual queda en evidencia que la reserva de ley por mandato constitucional opera para el régimen sancionatorio en materia tributaria.

En el Código Tributario de Bolivia (CTB), conocido como Ley 2492, se regula la relación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria complementada por su reglamento. Adicionalmente figura la Resolución Normativa de Directorio,<sup>43</sup> en donde se despliega regulaciones sobre sanciones para cada incumplimiento tributario con el debido procedimiento sancionatorio.

---

<sup>41</sup> Bolivia, *Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, en Referéndum*, 25 de diciembre de 2009, art. 323.

<sup>42</sup> *Ibíd.*, art. 325.

<sup>43</sup> Bolivia, *Resolución Normativa de Directorio*, 25 de noviembre de 2015, art. 1

Los impuestos nacionales en Bolivia son administrados por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), mediante Ley Nro. 2166 del 22 de diciembre de 2000, siendo una institución de derecho público adscrita al Ministerio de Hacienda.

En el artículo 3 de dicha ley se menciona que:

La función del Servicio de Impuestos Nacionales es administrar el sistema de impuestos y tiene como misión optimizar las recaudaciones, mediante: la administración, aplicación, recaudación y fiscalización eficiente y eficaz de los impuestos internos, la orientación y facilitación del cumplimiento voluntario, veraz y oportuno de las obligaciones tributarias y la cobranza y sanción de los que incumplen de acuerdo a lo que establece el Código Tributario, con excepción de los tributos que por ley administran, recaudan y fiscalizan las municipalidades.<sup>44</sup>

Dentro de las atribuciones del SIN consta la de prevenir y reprimir las infracciones e ilícitos tributarios en el marco de la debida gestión de los tributos hacia su efectiva recaudación, facilitando al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la aplicación de la normativa. En esa línea, según el artículo 3 de la Ley 2166 el SIN tiene la competencia para sancionar las contravenciones mediante Resolución Determinativa o Sancionatoria<sup>45</sup>.

## **1.1. Desarrollo legal**

La legislación boliviana establece impuestos internos similares a los de Ecuador, y para el debido cumplimiento de los mismos se apoya en un marco jurídico que prevé infracciones y sanciones. En esta parte haremos referencia con el mismo esquema que se abordó en el caso ecuatoriano, el régimen sancionatorio aplicable en Bolivia con ocasión de la aplicación de los impuestos que gravan renta y el consumo con el impuesto al valor agregado.

### **1.1.1. Impuesto a la Renta**

Este impuesto grava a las personas naturales, personas jurídicas y cualquier entidad sobre los ingresos de las mismas y se subdivide así:

---

<sup>44</sup> Bolivia, *Ley N° 2166, 22 de diciembre del 2000*, art. 3.

<sup>45</sup> *Ibíd.*

<b>Detalle</b>	<b>Impuesto personal a la Renta</b>	<b>Impuesto sobre Utilidades de las empresas</b>
<b>Aspectos Generales</b>	Aplica a personas naturales y sucesiones indivisas y grava a las rentas por la inversión de capital, trabajo, o combinación de ambas.	Aplica a las ganancias como resultado de los estados financieros al cierre de cada ejercicio económico, se debe pagar sobre la utilidad neta imponible de la empresa.
<b>Sujeto pasivo</b>	Personas naturales y sociedades indivisas	Personas jurídicas (contribuyentes obligados a llevar contabilidad, contribuyentes no obligados a llevar registros contables, personas naturales que ejercen una profesión y trabajan de forma independiente)
<b>Base Imponible</b>	Los ingresos en relación de dependencia.	Todas las rentas empresariales están bajo una misma categoría. El impuesto se aplica a la renta neta de las fuentes de renta empresarial, incluyendo las ganancias de capital procedentes de la transmisión de activos de la empresa.
<b>Declaración y Pago</b>	En el caso del impuesto a la renta de personas naturales en relación de dependencia, los empleadores deben presentar la declaración jurada mensual y pagar como agentes de retención de los ingresos retenidos a menos que no les haya correspondido retener. Si se trata de personas naturales independientes y sucesiones indivisas, deben presentar una declaración jurada trimestral.	En el caso de las sociedades los plazos para la presentación de las declaraciones juradas y el pago del impuesto, vencerán a los ciento veinte (120) días posteriores al cierre de la gestión fiscal, ya sea que deban presentarse con o sin dictamen de auditores externos. La declaración jurada se presenta aun cuando la totalidad de las rentas obtenidas en el ejercicio gravable se encuentren exentas o cuando tenga pérdida.

Cuadro 9. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital. Fuente: Ley N° 843 - Texto Ordenado, Complementado y Actualizado al 30-09-2014/Centro Interamericano de Administraciones Tributarias serie No. 1 septiembre de 2016. Elaboración propia

### 1.1.2. Impuesto al Valor Agregado

Este impuesto aplica sobre las ventas de bienes muebles situados y colocados en territorio boliviano, los contratos de obra y prestación de servicios y cualquier otra que

fuere su naturaleza, realizados en el territorio de la nación, así como las importaciones definitivas.

<b>Detalle</b>	<b>Impuesto al Valor Agregado</b>	<b>Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado</b>
<b>Aspectos Generales</b>	Se aplica a las ventas de bienes muebles o servicios realizados dentro de Bolivia.	Todas las personas físicas domiciliadas o residentes a efectos tributarios en Bolivia están sujetas al impuesto sobre la renta personal (Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, o RC-IVA), los no residentes son gravados sólo sobre las rentas de fuente boliviana.
<b>Sujeto pasivo</b>	Quienes se dediquen de forma habitual a la venta de bienes muebles, quienes ejecuten en nombre propio o por cuenta de terceros venta de bienes muebles o importaciones definitivas, quienes realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza, quienes alquilen bienes muebles o inmuebles quienes realicen operaciones de arrendamiento financiero con bienes muebles.	Este impuesto aplica sobre todos los empleados del sector público y privado a través del agente de retención que es el empleador sean estas personas naturales o sociedades.
<b>Base Imponible</b>	Es el precio neto de la venta de bienes muebles, los contratos de obra y prestación de servicios cualquiera que fuere su naturaleza, registrado en la factura, nota fiscal, o documento equivalente y recaea sobre el consumidor final de los bienes y servicios.	En el caso de actividades empresariales, la base imponible se determina de forma directa (ingresos totales menos las deducciones permitidas), mientras que, en el caso de rentas profesionales, la base imponible está constituida por el 50% de los ingresos brutos del sujeto pasivo.  Así también, las personas naturales que emanan rentas del trabajo y/o determinados tipos de rentas del capital, están sujetas a las normas del impuesto sobre la renta previstas en el denominado Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado, es decir la base imponible incluye: las rentas procedentes del arrendamiento, subarrendamiento u otras formas de explotación de bienes muebles e inmuebles y de los derechos sobre los mismos por parte

		de las personas físicas no empresarios, las rentas del capital bajo la forma de dividendos, intereses, participaciones en beneficios, rentas vitalicias, ingresos de seguro de vida y cualquier otra renta del capital mobiliario. Los dividendos en acciones se encuentran exentos, la rentas del trabajo bajo la forma de sueldos, salarios y retribuciones complementarias, horas extraordinarias, participaciones en beneficios, incentivos, premios, bonos, comisiones, retribuciones en especie (incluyendo la residencia libre de alquiler, vivienda y otras asignaciones, asignaciones para viaje y gastos de representación) y, en general, cualquier tipo de remuneración ordinaria o extraordinaria, los honorarios de los miembros de los consejos de dirección, administración y supervisión de las empresas, así como los salarios de los socios y del propietario, cualquier otro tipo de renta regular derivada por las personas físicas procedente de actividades no relacionadas con actividades empresariales.
<b>Declaración y Pago</b>	El impuesto resultante se liquidará y abonará sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal.	El impuesto resultante se liquidará y abonará sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial por períodos mensuales, constituyendo cada mes calendario un período fiscal.

Cuadro 10. Impuestos al Valor Agregado y Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado. Fuente: Ley N° 843 - Texto Ordenado, Complementado y Actualizado al 30-09-2014/Centro Interamericano de Administraciones Tributarias serie No. 1 septiembre de 2016.  
Elaboración propia

Con este marco normativo que describe la parte material de los impuestos a la renta y al valor agregado en Bolivia, pasamos a revisar el régimen sancionatorio aplicable al caso.

En el artículo 148 del Código Tributario de Bolivia (CTB) se establece la definición de los ilícitos tributarios y los delitos tributarios aduaneros, señalándose:

I. Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

II. Los delitos tributarios aduaneros son considerados como delitos públicos colectivos de múltiples víctimas y se considerará la pena principal más las agravantes como base de la sanción penal.<sup>46</sup>

Con esta descripción se puede evidenciar que la legislación boliviana clasifica a los ilícitos tributarios en contravenciones y delitos. En el caso ecuatoriano, el ilícito tributario discurre actualmente de la siguiente manera: las infracciones administrativas se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias reguladas por el Código Orgánico Tributario; en tanto que los delitos, tipificados en torno a la figura de la defraudación tributaria, se encuentran regulados por el Código Orgánico Integral Penal.

Como se observa, en el caso boliviano no aparece la categoría falta reglamentaria como parte del ilícito tributario.

El artículo 160 del CTB clasifica a las contravenciones tributarias y acto seguido establece las correspondientes sanciones, conforme detallamos en los siguientes cuadros:

Omisión de inscripción en los registros tributarios
No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente
Omisión de pago
Contrabando cuando se refiera al último párrafo del artículo 181
Incumplimiento de otros deberes formales
Las establecidas en leyes especiales

Cuadro 11. Contravenciones Tributarias. Fuente: Código Tributario Boliviano (Ley 2492)  
Elaboración propia

---

<sup>46</sup> Bolivia, *Código Tributario Boliviano*, 02 de agosto de 2003, art. 148.

Multa
Clausura
Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias
Prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres (3) meses a cinco (5) años. Esta sanción será comunicada a la Contraloría General de la República y a los Poderes del Estado que adquieran bienes y contraten servicios, para su efectiva aplicación bajo responsabilidad funcionaria
Comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado
Suspensión temporal de actividades

Cuadro 12. Sanciones por Contravenciones Tributarias. Fuente: Código Tributario Boliviano (Ley 2492). Elaboración propia

El artículo 176 del mismo CTB acomete en la clasificación de los delitos tributarios y en el artículo siguiente las sanciones respectivas, así:

Defraudación Tributaria
Defraudación Aduanera
Instigación pública a no pagar tributos
Violación de precintos y otros controles tributarios
Contrabando
Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

Cuadro 13. Delitos Tributarios. Fuente: Código Tributario Boliviano (Ley 2492). Elaboración propia

Multa
Comiso de las mercancías y medios o unidades de transporte
<p>Inhabilitación especial:</p> <p>a) Inhabilitación para ejercer directa o indirectamente actividades relacionadas con operaciones aduaneras y de comercio de importación y exportación por el tiempo de uno (1) a cinco (5) años.</p> <p>b) Inhabilitación para el ejercicio del comercio, por el tiempo de uno a tres años.</p> <p>c) Pérdida de concesiones, beneficios, exenciones y prerrogativas tributarias que gocen las personas naturales o jurídicas.</p>

Cuadro 14. Sanciones por Delitos Tributarios. Fuente: Código Tributario Boliviano (Ley 2492).  
Elaboración propia

Respecto al incumplimiento de deberes formales, el artículo 162 del CTB establece las sanciones pecuniarias mencionando que los valores oscilarán entre 50 Unidades de Fomento de Vivienda<sup>47</sup> (UFV's) hasta 5000 (UFV's) que en dólares americanos equivale a 15,98 USD hasta 1598,15 USD, siendo competencia de las Administraciones Tributarias dictar las resoluciones administrativas correspondientes para cada una de las contravenciones tipificadas como incumplimiento a los deberes formales.<sup>48</sup>

A más de lo anterior, la legislación boliviana con Resolución Normativa de Directorio No. 10-003-16 del 25 de noviembre de 2016 establece una clasificación de sanciones por incumplimiento a los deberes formales como lo detalla el artículo 162 del CTB.<sup>49</sup>

A continuación, se presenta un resumen de las sanciones en el sistema tributario sancionatorio boliviano.

---

<sup>47</sup> La UFV fue creada mediante el Decreto Supremo 26390 de 8 de noviembre de 2001 y, por Resolución de Directorio del Banco Central de Bolivia (BCB) N° 116/2001 de 20 de noviembre de 2001, se reglamenta su cálculo. El BCB calcula la UFV y difunde su valor diariamente. La UFV permite realizar operaciones, contratos y todo tipo de actos jurídicos en moneda nacional con mantenimiento de valor respecto a la evolución de los precios. Pese a su denominación, la utilización de la UFV no estará limitada solamente al financiamiento de viviendas. Las operaciones y contratos en UFV se realizan en bolivianos, según el valor de la UFV en la fecha de cada transacción.

<sup>48</sup> Bolivia, *Código de Tributación Boliviano*, art. 162.

<sup>49</sup> *Ibíd.*

<b>Infracción</b>	<b>Sanción</b>	<b>Observación</b>
Incumplimiento de deberes formales	Multa que irá desde 50 UFV's a 5000 UFV's.	Para las conductas contraventoras cada una de las sanciones se aplicará mediante la aplicación de normativa reglamentaria <sup>50</sup> .
Omisión de inscripción en los registros tributarios	Clausura del establecimiento hasta que legalizar la respectiva inscripción.	La inscripción voluntaria en los registros pertinentes o la corrección de la inscripción, previa a cualquier actuación de la Administración Tributaria, exime de la clausura y multa, pero en ningún caso del pago de la deuda tributaria
No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente	Clausura del establecimiento donde desarrolla la actividad gravada.	La sanción será de seis (6) días continuos hasta un máximo de cuarenta y ocho (48) días atendiendo el grado de reincidencia del contraventor.
Omisión de pago	Cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.	Por la acción u omisión al no pagar o pagar de menos la deuda tributaria, al no efectuar las retenciones a que está obligado u obtenga ilícitamente beneficios y valores fiscales.
Contravenciones en materia aduanera	Valor que irá desde 50 UFV's a 5000 UFV's.	La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en estos límites mediante norma reglamentaria.
Suspensión temporal de actividades de los auxiliares de la función pública aduanera y de los operadores de comercio exterior	Por un tiempo de (10) diez, a noventa (90) días.	

Cuadro 15. Resumen del sistema tributario sancionatorio de Bolivia. Fuente: Código Tributario Boliviano Ley 2492 y Resolución Normativa de Directorio No.10-0033-16 del 25 de noviembre de 2016. Elaboración propia

<sup>50</sup> Bolivia, *Normativa de Directorio No. 10-0033-16*, 25 noviembre, 2016.

## 2. Régimen sancionatorio de impuestos nacionales en Colombia

El artículo 150 de la Constitución Política de Colombia (CPC) menciona que:

Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

1. Interpretar, reformar y derogar las leyes.
2. Expedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones [...].<sup>51</sup>

De esta disposición se colige claramente que el régimen sancionatorio estará contenido en la ley.

Adicionalmente, el artículo 29 de la Constitución indica también que:

El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio. En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.<sup>52</sup>

### 2.1. Desarrollo legal

En el ámbito normativo legal en materia de tributos es el Estatuto Tributario de Impuestos (ET)<sup>53</sup> administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el que se procura armonizar en un solo cuerpo jurídico las regulaciones sobre impuestos y en donde constan también las sanciones por infracciones tributarias, en este caso por el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente.

Algunas de las sanciones pecuniarias se encuentran expresados en UVT que es la Unidad de Valor Tributario, la misma que para el año 2017 tiene un valor de 31.859 pesos que en dólares americanos equivale a 10,51.

La DIAN es el organismo encargado de la recaudación de los tributos nacionales además de los impuestos aduaneros. Es una entidad anexa al Ministerio de Hacienda y

---

<sup>51</sup> Colombia, *Constitución Política de Colombia*, art. 150.

<sup>52</sup> *Ibíd.*, art. 29.

<sup>53</sup> El Estatuto Tributario expedido por el Presidente de la República mediante Decreto Extraordinario 624 del 30 de marzo de 1989, es un instrumento en el que se compilan las disposiciones legales vigentes en materia tributaria y que ha merecido desde su fecha de expedición un sinnúmero de ajustes dadas las sucesivas modificaciones legales sobre tributos. Un importante trabajo que procura el compendio y sistematización de la normativa tributaria colombiana contenida en el Estatuto y en normas conexas. En: Julio Fernando Álvarez, *Estatuto tributario 2005 y sus reglamentos*, (Bogotá: Temis S.A., 2005).

Crédito Público. Es una unidad administrativa especial del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio creada para garantizar la seguridad fiscal del Estado y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración, control y el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias. Dentro de sus funciones destaca la prevención, persecución y sanción de las infracciones tributarias.<sup>54</sup>

En este marco procedemos a revisar el régimen sancionatorio tributario colombiano en relación con la aplicación del impuesto a la renta y del impuesto al valor agregado, para tener en cuenta las diferencias y semejanzas en cuanto al régimen aplicado en Ecuador.

### 2.1.1. Impuesto a la Renta

El Impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales en Colombia grava a las rentas, al patrimonio, las transferencias de rentas y ganancias ocasionales; y, las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras, detalle que consta en el siguiente cuadro.

<b>Detalle</b>	<b>Personas Jurídicas</b>	<b>Personas Naturales</b>
<b>Aspectos Generales</b>	Las empresas están sujetas al impuesto sobre la renta de sociedades y, desde 2013, a un impuesto sobre la renta de sociedades adicional para fines específicos, denominado Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Al igual, desde el 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2018, se aplica el denominado Recargo CREE y desde el 1 de 2017, también se aplica un impuesto sobre el patrimonio.	Los residentes colombianos están sujetos al impuesto sobre su renta mundial. Los no residentes están sujetos al impuesto colombiano sólo sobre los ingresos de fuente colombiana. Los residentes extranjeros tributan sobre su renta mundial, comenzando en el primer año de residencia fiscal en Colombia.
<b>Sujeto pasivo</b>	Son las empresas que tienen residencia dentro de territorio colombiano y están sujetas al impuesto sobre la renta sobre su renta mundial, mientras que las extranjeras solo lo están por sus rentas de fuente colombiana.	En base a la ley 1.607/2002, los extranjeros son considerados residentes a efectos tributarios si permanecen en Colombia por más de 183 días, continúa o esporádicamente, durante un período de 365 días consecutivos.

<sup>54</sup> Colombia Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, “La DIAN y sus funciones”, <http://www.infocontable.co/dian/>

	<p>El impuesto sobre la renta de sociedades se aplica a las entidades jurídicas residentes y las no residentes que derivan rentas de fuente colombiana. Las empresas extranjeras y las personas físicas que disponen de un establecimiento permanente en Colombia están sujetas al impuesto sobre la renta de fuente colombiana atribuible a dicho establecimiento permanente</p>	
<b>Base Imponible</b>	<p>Las empresas residentes sobre su renta neta mundial y ganancias de capital.</p> <p>De forma general los contribuyentes societarios deben utilizar el método de devengo y están obligados a calcular su cuota por el impuesto sobre la renta mediante la aplicación del tipo impositivo sobre la cuantía mayor correspondiente a la base imponible ordinaria o la base imponible presunta que es el 3% del patrimonio neto del ejercicio anterior.</p> <p>La renta se define de manera amplia e incluye todos aquellos ingresos ordinarios / extraordinarios derivados en el ejercicio fiscal que producen un incremento neto en el patrimonio neto del contribuyente.</p>	<p>Colombia aplica diversos conceptos amplios de renta. La base imponible está constituida por la añadidura de aquellos ingresos ordinarios y extraordinarios derivados en el ejercicio fiscal cuya obtención produce un incremento neto en el patrimonio del contribuyente, a no ser que estén específicamente exentos.</p>
<b>Declaración y Pago</b>	<p>Los plazos para presentar la declaración y cancelar el impuesto sobre la renta serán en dos cuotas iguales de acuerdo al último dígito del NIT (Número de Identificación Tributaria) del contribuyente que conste en el Certificado del Registro Único Tributario RUT.</p> <p>Para los grandes contribuyentes se paga en cinco cuotas siendo la primera en el mes de febrero y no puede ser menor al 20% del valor a pagar y el resto en el mes de abril, junio, agosto y octubre respectivamente.</p>	<p>Este impuesto se cancela una vez al año en el mes de agosto dependiendo de los dos últimos dígitos del NIT.</p>

Cuadro 16. Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales. Fuente: Estatuto Tributario de Impuestos / Centro Interamericano de Administraciones Tributarias serie No. 1 septiembre de 2016. Elaboración propia

### 2.1.2. Impuestos Generales sobre el Consumo (IVA)

Este es un impuesto creado por el Estatuto Tributario colombiano. Es un tributo indirecto de orden nacional sobre la prestación de servicios y venta e importación de bienes. La tarifa general es del 19%, existiendo tarifas diferenciales del 5% en servicios, 5% en bienes y 14% para venta de cervezas de producción nacional e importadas.

<b>Detalle</b>	<b>Impuesto sobre las Ventas, contenido en el Estatuto Tributario, arts. 420-513, aprobado mediante Decreto N°624 (publicado en el Diario Oficial N°38756 el 30.03.1989).</b>	<b>Impuesto Nacional al Consumo, contenido en la Ley N° 1607 (publicada en el Diario Oficial N° 48.655 de 26.12.2012). El reglamento de la ley está dado por el Decreto N° 0568 de 21.03.2013.</b>
<b>Aspectos Generales</b>	<p>El IVA es aplicado sobre las transacciones de bienes y servicios hechas por los contribuyentes dentro de territorio colombiano y sobre la importación de bienes en Colombia.</p> <p>Se utiliza el método de sustracción para determinar la cuota del IVA. Se aplican reglas especiales a la tributación de los pequeños contribuyentes.</p>	<p>Hace referencia a la prestación o venta al consumidor final o la importación por el consumidor final de los siguientes bienes y servicios (previamente sujetos al IVA): los servicios telefónicos móviles: a un tipo del 4%, la venta de ciertos bienes, importados o producidos en Colombia (embarcaciones de recreo y deportivas y ciertos automóviles o motocicletas), a no ser que dichos bienes constituyan activos fijos para el vendedor, sujetos a tipos del 8% y 16%, los restaurantes, cafeterías y servicios de alimentación similar, la venta de bebidas alcohólicas en bares, sujetos a un tipo del 8%.</p> <p>Para el comprador este impuesto forma parte del coste de los bienes y forma parte de la base</p>

		para el cálculo de la depreciación. No puede ser recuperado como un IVA soportado.
<b>Sujeto pasivo</b>	Los comerciantes y aquellas personas que realizan transacciones comerciales, también los importadores y proveedores de servicios.	La persona natural o jurídica que venda cualquiera de los bienes o servicios mencionados anteriormente.
<b>Base Imponible</b>	<p>Son las ventas realizadas (las personas que se dedican de forma habitual u ocasionalmente a las importaciones de bienes y a proveer servicios) también deben tributar con el total de sus ventas.</p> <p>A más detalle se explicará:</p> <p>Para las importaciones, el impuesto es computado sobre el valor CIF de los bienes, más los derechos de aduanas y los impuestos sobre la importación.</p> <p>Para las prestaciones de servicios, el impuesto es aplicado sobre el valor total de la transacción, incluyendo los gastos de financiación directa (ordinarios y extraordinarios, o en caso de pagos a plazos), los gastos accesorios, transporte, instalación, seguro, honorarios de comisiones, garantías y otros pagos complementarios, incluso cuando éstos sean facturados o acordados separadamente también si no están sujetos al impuesto.</p> <p>En el caso de otros servicios financieros, la base imponible es el conjunto de honorarios de comisión y otras remuneraciones percibidas por la prestación de servicios. Esta norma no se aplica a los seguros.</p> <p>En relación con la construcción de bienes inmuebles, el impuesto es aplicado sobre aquella parte de los ingresos correspondiente a los honorarios del contratista. Los créditos sólo pueden ser aplicados en relación al IVA soportado en relación con los honorarios.</p>	El total de las ventas realizadas por este concepto.

	La base imponible de los servicios de telecomunicación y comunicaciones es el valor total facturado por el sujeto pasivo.	
<b>Declaración y Pago</b>	Los responsables del impuesto a las ventas que pertenezcan al régimen común están obligados a presentar una declaración bimestral del Impuesto sobre las Ventas. Retención en la fuente del 75% del valor del impuesto sobre las ventas se deberá realizar en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Los agentes retenedores del impuesto sobre las ventas están obligados a presentar una declaración mensual del impuesto retenido. Se pagará este impuesto de acuerdo al último dígito del NIT del responsable, que conste en el RUT.	Se pagará este impuesto de forma bimestral de acuerdo al último dígito del NIT del responsable, que conste en el RUT.

Cuadro 17. Impuestos Generales sobre el Consumo (IVA). Fuente: Estatuto Tributario de Impuestos / Centro Interamericano de Administraciones Tributarias serie No. 1 septiembre de 2016. Elaboración propia.

Descritos los dos impuestos desde una dimensión material pasamos a revisar las infracciones y sanciones que sobre los mismos se han considerado, de acuerdo con el marco normativo correspondiente.

En el Estatuto Tributario se explica el procedimiento de las sanciones tributarias desde el artículo 634 al 682, información que consta condensada en el siguiente cuadro.

<b>Infracción</b>	<b>Sanción</b>	<b>Observación</b>
Presentación de declaraciones fuera de tiempo	5% del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria	No puede sobrepasar el 100% del impuesto o retención que se debía pagar
Cuando la declaración no arroje un valor de impuesto a pagar	0.5% de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración	No debe sobrepasar el valor menor resultante de aplicar el 5% de los ingresos o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 2.500 UVT cuando no se tenga un saldo a favor
Si la declaración no registra ningún ingreso	1% del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior	No puede exceder la cifra menor resultante de aplicar el 10% al mismo, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de

		la suma de 2.500 UVT cuando no se tenga un saldo a favor
Presentación de declaraciones atrasadas fuera de tiempo de aplazamiento	10% del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria	No puede ser superior al 200% del impuesto o retención
Cuando la declaración no presente impuesto a pagar	1% de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de la declaración	No puede sobrepasar el valor menor resultante de aplicar el 10% a los ingresos, o cuatro (4) veces el valor del saldo a favor si los hubiere, o de la suma de 5.000 UVT cuando no se tiene saldo a favor
Cuando no se tiene ingresos	2% del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior	No puede sobrepasar el valor menor que de como resultado de aplicar el 20% al mismo, o de cuatro (4) veces el valor del saldo a favor si lo hubiere o de la suma de 5.000 UVT cuando no se tiene saldo a favor
Por no declarar impuesto sobre la Renta y Complementarios	20% del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos, o al 20% de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, prevalece el valor mayor	
Por no declarar impuesto sobre las ventas	10% de las consignaciones bancarias o ingresos brutos o al 10% de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada prevalece el valor mayor	
Por no declarar Retenciones	10% de los cheques girados o costos y gastos, o al 100% de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada prevalece el valor mayor	
Por corregir una declaración realizada	10% del valor mayor a pagar o del menor saldo que tenga a su favor	Cuando la corrección se realice antes de que finalice el plazo para corregir, o auto que ordene visita de inspección tributaria

	20% del valor mayor a pagar o del menor saldo que tenga a su favor	Si la corrección se realiza después de notificado el plazo para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos
Sanción por corrección aritmética, donde resulte un mayor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un menor saldo a su favor para compensar o devolver	30% del mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se determinó	
Sanción por inexactitud	160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. 160% del valor de la retención no efectuada o no declarada	No se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente

Cuadro 18. Sanciones Tributarias en Colombia. Fuente: Estatuto Tributario de Impuestos / Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. Elaboración propia.

El cuadro anterior muestra que tanto las infracciones como las sanciones mencionadas están dentro del ámbito administrativo, cuya aplicación se encuentra a cargo de la DIAN que dentro de sus funciones consta la de velar por el cumplimiento de los impuestos nacionales.

La Administración Tributaria aplica las sanciones por infracciones consideradas más leves. Lo que se debe tener en cuenta es que las infracciones más graves identificadas como delitos que hacen referencia al dolo o fraude son juzgadas por el Código Penal colombiano. En esta normativa se contempla diferentes situaciones como la responsabilidad penal por inexactitud fraudulenta; responsabilidad penal por evasión pasiva; responsabilidad penal por no consignar retenciones en la fuente y el IVA;

responsabilidad penal por no certificar correctamente valores retenidos entre otros, siendo la figura del fraude el elemento primordial que hace referencia al delito contra la administración tributaria, conforme se constata en los artículos 287, 402 y 453 del Código Penal colombiano.

Finalmente, en el ánimo de promover el pago voluntario a cargo del contribuyente el Estatuto Tributario en el artículo 179 establece incentivos con rebajas porcentuales significativas, por ejemplo, cuando el deudor tributario corrige naturalmente la infracción anticipándose a cualquier notificación o requerimiento de la DIAN,<sup>55</sup> asimismo, si la corrección fue después de la notificación y antes de la fiscalización, la sanción tendrá una reducción inferior al porcentaje inicial, con ello se pretende motivar al contribuyente la regularización de su situación tributaria.

### **3. Régimen sancionatorio de impuestos nacionales en Perú**

El artículo 102 numeral 1 de la Constitución Política del Perú (CPP) dentro de las funciones que tiene el Congreso menciona la de: “Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes”<sup>56</sup>.

Artículo 102 de la Constitución establece como atribuciones del Congreso:

1. Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes.
2. Velar por el respeto de la Constitución y de las leyes, y disponer lo conveniente para hacer efectiva la responsabilidad de los infractores.<sup>57</sup>

En esa línea, el artículo 2 numeral 24 letra d. de la misma Constitución, sobre los derechos de las personas, establece que “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley”.<sup>58</sup>

#### **3.1. Desarrollo legal**

---

<sup>55</sup> Ángela Radovic, *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos*, (Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1994), 100

<sup>56</sup> Perú, *Constitución Política de Perú*, 31 de octubre de 1993, art. 102.

<sup>57</sup> *Ibíd.*

<sup>58</sup> *Ibíd.*, art. 2.

En Perú se presentan dos cuerpos legales que regulan el cumplimiento de los tributos que son: el Código Tributario<sup>59</sup> y la Ley Penal Tributaria.<sup>60</sup> Es similar a la tipificación de la legislación ecuatoriana ya que el primero establece a más de la normativa de los tributos, las infracciones y sanciones administrativas y en el segundo marco legal se establece las sanciones que hacen referencia a los delitos tributarios.

Los tributos nacionales son administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), que fue creada mediante Ley N° 24829, Ley General aprobada por Decreto Legislativo 501. La SUNAT es una unidad técnica especializada adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas, cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa en el ámbito de imposición interna y en el de aduanas por el comercio exterior.<sup>61</sup>

Examinando el régimen sancionatorio tributario peruano, nos enfocamos al igual que en los casos anteriores en el impuesto a la renta y en el impuesto al valor agregado para ir cotejando con la realidad ecuatoriana.

### 3.1.1. Impuesto a la Renta

El impuesto a la renta es un tributo que se paga de forma anual y que grava a las rentas que provienen tanto del capital como del trabajo que estén domiciliados dentro de territorio peruano sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales entre otros puntos que se mencionarán más adelante. En Perú el impuesto a la renta se divide en cinco categorías, pero para facilitar el entendimiento de dichos impuestos se establecerán los puntos importantes en la forma como a continuación se detalla:

Detalle	Personas Jurídicas	Personas Naturales
<b>Aspectos Generales</b>	Las personas jurídicas están sujetas al impuesto sobre su renta mundial. Las personas no domiciliadas en Perú están sujetas al impuesto sólo sobre sus rentas de fuente peruana. Existe un punto importante para mencionar que es	Las personas naturales residentes en Perú son gravadas sobre su renta mundial. Las personas naturales no residentes son gravadas sólo sobre sus rentas de fuente peruana.

<sup>59</sup> Perú, *Texto Único Ordenado del Código Tributario*, Decreto Supremo No. 133-2013-EF.

<sup>60</sup> Perú, *Ley Penal Tributaria*, Decreto Legislativo No. 813, 20 de abril de 1996.

<sup>61</sup> Perú Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, “¿Qué es la SUNAT?”, *Superintendencia Nacional de Aduanas*. <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/index.html>

	referente a los beneficios dado que éstos son gravados al tiempo del impuesto sobre la renta de sociedades en el año de su obtención y de nuevo cuando son percibidos por los accionistas personas físicas.	
<b>Sujetos Pasivos</b>	Personas Jurídicas domiciliadas en Perú o que tengan un domicilio permanente en dicho país.	Todas las personas que ejerzan una actividad que genere una renta y que sean peruanos. Las personas naturales residentes en Perú son grabadas sobre su renta mundial. Las personas naturales no residentes son gravadas sólo sobre sus rentas de fuente peruana.
<b>Base Imponible</b>	La base imponible para éste impuesto en general es contabilizada en base al devengo; este valor corresponde a la tercera categoría que se refiere a las rentas provenientes de la actividad comercial, industrial, extracción de recursos naturales, servicios comerciales.	La base imponible es el valor generado por las rentas obtenidas ya sea a nivel mundial, quienes no son domiciliados en Perú tributan sobre sus rentas de fuente peruana. Para la declaración y pago de éste impuesto se mantiene una categorización dependiendo la fuente de donde provenga la renta la misma que más adelante se la detallará.
<b>Declaración y pago</b>	Para las personas jurídicas domiciliadas se determinará aplicando un porcentaje que varía de forma anual sobre su renta neta. Adicionalmente se paga otro porcentaje sobre toda la suma cargada como gasto que resulte en realidad una disposición indirecta de utilidades, no susceptible de posterior control tributario.	La tarifa o tasa a aplicarse se fija de acuerdo a dos parámetros de clasificación que son domiciliados y no domiciliados en el país y de acuerdo a la unidad impositiva que fije la administración tributaria.

Cuadro 19. Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital. Fuente: Código Tributario peruano/ Ley del Impuesto a la Renta/Centro Interamericano de Administraciones Tributarias serie No. 1 septiembre de 2016. Elaboración propia.

Para un mejor entendimiento del cuadro anterior se ha mencionado que la legislación peruana establece algunas categorías dentro del impuesto a la Renta y estas son:

- **Primera.** Son las rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes muebles, por ejemplo, máquinas o

autos e inmuebles edificios, entre otros se paga el 6,25 de la renta neta o el 5% de la renta mensual.

- **Segunda.** Son las rentas de otros capitales que procede del rendimiento de inversiones de capital (intereses y ganancias de capital), patentes, regalías y similares, se debe pagar el 6,25% de la renta bruta o el 5% del importe total de los intereses.
- **Tercera.** Son las rentas que se generan de la actividad comercial, industrial, extracción de recursos naturales, servicios comerciales; se aplicará una tasa del 29,5%.<sup>62</sup>
- **Cuarta.** Son las rentas que se generan del trabajo independiente del ejercicio de una profesión (por ejemplo, abogados, médicos) ciencia (por ejemplo, un investigador químico), arte (por ejemplo, músicos, caricaturistas, etc.) y oficio (por ejemplo, albañiles y carpinteros, plomeros, etc.); se pagará el 8% de los ingresos brutos mensuales.
- **Quinta.** Son las rentas que se obtiene por el trabajo en relación de dependencia. De la remuneración bruta anual, se deduce un monto fijo, por todo concepto, equivalente a 7 UIT<sup>63</sup> (El valor de la UIT es S/. 4,050 para el año 2017).<sup>64</sup>

Para la quinta categoría se aplica la siguiente tabla:

Tasas aplicables a partir del ejercicio 2015	
Hasta 5 UIT	8%
Más de 5 UIT hasta 20 UIT	14%
Más de 20 UIT hasta 35 UIT	17%
Más de 35 UIT hasta 45 UIT	20%
Más de 45 UIT	30%

Cuadro 20. Tarifas para la aplicación del Impuesto a la Renta por relación de dependencia.

Fuente: <https://bit.ly/3iG8Ik5> Elaboración propia

<sup>62</sup> Perú, *Ley del Impuesto a la Renta*, art. 55.

<sup>63</sup> La UIT son las iniciales de Unidad Impositiva Tributaria y es un valor de referencia que se utiliza en el Perú para determinar impuestos, infracciones, multas u otro aspecto tributario que las leyes del país establezcan.

<sup>64</sup> Perú Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, “Cálculo del Impuesto”, *Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria*.  
<http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/personas-menu/impuesto-a-la-renta-personas-ultimo/rentas-de-quinta-categoria-personas/3071-02-calculo-del-impuesto>

### 3.1.2. Impuesto General a las Ventas

El Impuesto General a las Ventas para nosotros conocido como el Impuesto al Valor Agregado se manifiesta al momento que se realiza la comercialización dentro de territorio peruano tanto de bienes muebles, la importación de bienes, la prestación o utilización de servicios, los contratos de construcción y la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos; así también dentro de esta clasificación es prudente mencionar al Impuesto Selectivo al consumo, dado que está dentro de esta categoría.

<b>Detalle</b>	<b>Impuesto General a las Ventas (IGV)</b>	<b>Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)</b>
<b>Aspectos Generales</b>	Este impuesto se aplica sobre las transacciones de bienes y servicios dentro del Perú, también sobre las importaciones de bienes. Las exportaciones de bienes y de ciertos servicios tributan al denominado tipo cero. Algunas transacciones se encuentran exentas, sin derecho a crédito por el IGV previamente pagado. El IGV se aplica en todas las etapas del proceso de producción y distribución.	Es un impuesto que se cobra al consumo específico, y grava la venta en el país a nivel de productos de determinados bienes, la importación de los mismos, la venta en el país de los mismos bienes cuando es efectuada por el importador, Es similar al Impuesto a los consumos especiales que se cobra en Ecuador ICE
<b>Sujeto pasivo</b>	Las personas naturales o jurídicas que realicen las actividades mencionadas anteriormente de forma habitual. También aplica sobre la realización de contratos de construcción, la primera venta de bienes inmuebles realizada por un constructor y la importación de bienes y servicios en territorio peruano por cualquier tipo de persona.	Son los productores y empresas relacionadas que llevan a cabo ventas internas de este tipo de bienes, los importadores de los bienes, los importadores y las empresas relacionadas dedicadas a la venta internas de los bienes, los organizadores de actividades del juego.
<b>Base Imponible</b>	La base imponible para determinar el pago de éste impuesto es el precio total aplicado (excepto en el caso de la primera venta de inmuebles realizada por el constructor, excluyendo el valor de los terrenos), incluyendo: las cuantías añadidas separadamente, incluso	El ISC es aplicado a tipos que varían dependiendo del producto. Los tipos ad valorem varían desde el 0% al 50%. Los combustibles son gravados a tipos específicos por volumen. Se aplican tipos

	<p>cuando proceden de servicios complementarios, intereses o gastos financieros, los gastos incurridos en nombre del comprador o usuario de los servicios, cuando son facturados en nombre del proveedor, el valor de los bienes o servicios relacionados (incluso cuando son considerados separadamente, no son gravados o están exentos de tributación), los impuestos selectivos y, en general, cualquier otro impuesto sobre la producción, ventas o servicios.</p> <p>En relación con las importaciones, la base imponible está constituida por el valor en aduana, incrementado por cualquier otro impuesto relacionado con la importación, derechos y otras cargas.</p>	<p>específicos por volumen sobre los combustibles dependiendo de su impacto medioambiental.</p> <p>También, los vehículos a motor nuevos son gravados a un tipo del 10%. La cerveza y los cigarrillos son gravados a un tipo fijo aplicado sobre el precio de venta al público.</p>
<b>Declaración y Pago</b>	<p>Se paga el 16%, además del IGV, la base imponible también se encuentra sujeta al denominado Impuesto de Promoción Municipal (IPM), a un tipo del 2%.</p> <p>Se debe presentar una declaración jurada de las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y en su caso del Impuesto retenido o percibido.</p> <p>Los exportadores estarán obligados a presentar la declaración jurada de los comprobantes de pago por exportaciones, aun cuando no hayan realizado los embarques respectivos.</p> <p>El valor del 2% funciona como un aumento del IGV y dichos valores van al municipio.</p>	<p>Su declaración y pago del impuesto en la importación se la realiza de forma mensual de igual manera como se realiza el Impuesto General a las Ventas. El pago a cargo de los productores o importadores de cerveza, licores, bebidas alcohólicas, bebidas gasificadas, jarabeadas o no, aguas minerales, naturales o artificiales, combustibles derivados del petróleo y cigarrillos, se sujetará a las normas establecidas en el Reglamento.</p>

Cuadro 21. Impuestos General a las Ventas. Fuente: Código Tributario peruano / Centro Interamericano de Administraciones Tributarias serie No. 1 septiembre de 2016/ Decreto Supremo N° 055-99-EF (publicado en El Peruano el 15.04.1999) y normas modificatorias.

Elaboración propia

Expuesto desde la parte material el tratamiento general del impuesto a la renta y el impuesto al consumo en el Perú, procedemos a revisar el régimen sancionatorio en ese contexto.

Según el artículo 164 del Código Tributario peruano una infracción tributaria es toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada de esa manera en la normativa;<sup>65</sup> por lo tanto, el incumplimiento, cumplimiento parcial, incorrecto o tardío de las obligaciones tributarias acarrea el nacimiento de una infracción tributaria.

En la legislación peruana se menciona a la sanción como el incumplimiento de las obligaciones tributarias que tienen una consecuencia jurídica.

Más adelante en el artículo 171 del mismo cuerpo legal se menciona la responsabilidad penal que hace referencia a la investigación del hecho, su juzgamiento y la imposición de las penas orientadas a reparar los daños causados.<sup>66</sup>

Ya en el ámbito penal, el delito tributario se lo identifica como defraudación tributaria, cuya configuración de acuerdo con el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria, es la siguiente: “El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.”<sup>67</sup>

A continuación, se presenta un cuadro que resume las infracciones y sanciones tributarias en el ámbito administrativo:

<b>Infracciones</b>
Infracciones relacionadas con la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la administración.
Infracciones relacionadas con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos, así como de facilitar, a través de cualquier medio, que señale la SUNAT, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.
Infracciones relacionadas con la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.

<sup>65</sup> Perú, *Texto Único Ordenado del Código Tributario*, art. 164.

<sup>66</sup> *Ibíd.*, art. 171.

<sup>67</sup> Perú, *Ley Penal tributaria*, art. 1.

Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones
Infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma.
Infracciones relacionadas con otras obligaciones tributarias
<b>Sanciones</b>
Multa
Cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes
Comiso de bienes
Internamiento temporal de vehículos
Suspensión de licencias, permisos, concesiones, autorizaciones
Colocación de carteles y otras que determine la ley

Cuadro 22. Tipos de Infracciones y Sanciones Tributarias. Fuente: Artículo 165° del Código Tributario peruano. Elaboración propia

<b>Infracción</b>	<b>Sanción</b>	<b>Observación</b>
“No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a	La sanción para este numeral es del 50% del tributo omitido, o el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado de forma indebida, o el 100% del monto obtenido indebidamente de haber obtenido devolución o 15% de la pérdida indebidamente declarada.	

<p>favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares”<sup>68</sup>.</p>		
<p>“No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos”<sup>69</sup></p>	<p>Como multa es el 50% del tributo retenido o percibido, no pagado y la gradualidad va rebajando en función a la subsanación y pago.</p>	<p>La gradualidad se genera de la siguiente manera:  “a) Rebaja de 95% si se subsana voluntariamente y se cumple con el pago inmediato.  b) Rebaja de 70% si se subsana a partir del día siguiente de la notificación del prime requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización hasta la fecha en que venza el plazo del artículo 75° del Código Tributario o, en su defecto, hasta antes de que surta efectos la notificación del valor, efectuando el pago inmediato.  c) Rebaja de 60% si culmina el plazo o, en su defecto, una vez que surta efectos la notificación del valor, además de cumplir con el pago inmediato de la deuda tributaria, antes del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 para el caso de las Resoluciones de Multa.  d) Rebaja de 40% si el valor se hubiese reclamado y se cumple con el pago de la deuda antes del vencimiento del plazo para apelar”<sup>70</sup></p>

<sup>68</sup> Perú, *Código Tributario peruano*, art. 178.

<sup>69</sup> *Ibíd.*

<sup>70</sup> *Ibíd.*

“No pagar en la forma o condiciones establecidas por la administración o utilizar un medio de pago distintos a los señalados en la normas tributarias” <sup>71</sup>	La multa se paga en base a las tablas de la UIT y la gradualidad va rebajando en función a la subsanación y pago.	La gradualidad se aplica de igual manera que en el ítem anterior.
--	---	---

Cuadro 23. Sanciones Pecuniarias Tributarias en Perú. Fuente: Código Tributario peruano. Elaboración propia

En el Código Tributario peruano se establecen tres tipos de tablas en donde se clasifican las infracciones tributarias y la sanción respectiva, tabla I, tabla II y tabla III sustituida por el artículo 51° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.

<b>Infracciones</b>	<b>Sanción</b>
No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.	1 UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo
Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad.	50% de la UIT
No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.	50% de la UIT o comiso
No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan.	30% de la UIT
Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	50% de la UIT o cierre
Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	50% de la UIT o cierre
Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la SUNAT para su utilización.	50% de la UIT

<sup>71</sup> Perú, *Código Tributario Peruano*, art. 178.

Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.	0.6% de los Ingresos Netos (IN)
Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.	0.3% de los IN
Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.	0.6% de los IN
Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	0.6% de los IN
Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.	0.3% de los IN
No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.	0.2% de los IN
Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes.	0.6% de los IN
No facilitar el acceso a los contadores manuales, electrónicos y/o mecánicos de las máquinas tragamonedas, no permitir la instalación de soportes informáticos que faciliten el control de ingresos de máquinas tragamonedas; o no proporcionar la información necesaria para verificar el funcionamiento de los mismos.	Cierre
No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.	0.3% de los IN
No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.	0.3% de los IN
No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del artículo 118 del presente Código Tributario.	50% de la UIT
No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.	50% del tributo no pagado.

No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención.	50% del monto no entregado.
Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el Artículo 11 de la citada ley.	50% del tributo no pagado
Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11 de la Ley 28194 con información no conforme con la realidad.	0.3% de los IN

Cuadro 24. Infracciones y sanciones a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría incluidas las del régimen mype tributario. Fuente: Código Tributario peruano / Decreto Legislativo 1270, publicado el 20.12.2016 y vigente desde el 1.1.2017 de acuerdo con su Primera Disposición Complementaria Final. Elaboración propia.

<b>Infracción</b>	<b>Sanción</b>
No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.	50% UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo
Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad.	25% de la UIT
No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.	25% de la UIT o Comiso
No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan.	15% de la UIT
Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.	0.6% de los IN
Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	0.6% de los IN
Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.	0.3% de los IN

No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.	0.2% de los IN
No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, dentro de los plazos establecidos.	50% de la UIT
Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad.	15% de la UIT
No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.	0.6% de los IN
Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración.	Cierre
No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.	0.3% de los IN
Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.	0.3% de los IN
No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello.	25% de la UIT
Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad.	25% de la UIT
Presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables.	0.3% de los IN
No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria.	25% de la UIT
Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones.	0.3% de los IN
No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.	50% del tributo no retenido o no percibido

Autorizar los libros de actas, así como los registros y libros contables u otros registros vinculados a asuntos tributarios sin seguir el procedimiento establecido por la SUNAT.	15% de la UIT
Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arqueos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte.	0.6% de los IN
Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes.	0.6% de los IN
No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.	0.3% de los IN
No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.	0.3% de los IN
No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del Artículo 118 del presente Código Tributario.	25% de la UIT
No entregar los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias.	15% de la UIT
No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.	50% del tributo no pagado.
No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención.	50% del monto no entregado.
Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el Artículo 11 de la citada ley.	50% del tributo no pagado
Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11 de la Ley N° 28194 con información no conforme con la realidad.	0.3% de los IN

Cuadro 25. Infracciones y sanciones a personas naturales que perciban renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III, en lo que sea aplicable. Fuente: Código Tributario peruano / Decreto Legislativo 1270, publicado el 20.12.2016 y vigente desde el 1.1.2017 de acuerdo con su Primera Disposición Complementaria Final. Elaboración propia.

<b>Infracciones</b>	<b>Sanción</b>
No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, salvo aquellos en que la inscripción constituye condición para el goce de un beneficio.	40% de la UIT o comiso o internamiento temporal del vehículo
Proporcionar o comunicar la información, incluyendo la requerida por la Administración Tributaria, relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio, o actualización en los registros, no conforme con la realidad.	0.3% de los I (Ingresos) o cierre
No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.	0.3% de los I o cierre o comiso
No proporcionar o comunicar el número de RUC en los procedimientos, actos u operaciones cuando las normas tributarias así lo establezcan.	0.2% de los I o cierre
Emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión.	0.3% de los I o cierre
Emitir y/u otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión, que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las leyes, reglamentos o Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	0.3% de los I o cierre
Remitir bienes con comprobantes de pago, guía de remisión u otros documentos complementarios que no correspondan al régimen del deudor tributario o al tipo de operación realizada de conformidad con las normas sobre la materia.	Comiso
Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión no declarados o sin la autorización de la Administración Tributaria para emitir comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos.	Comiso o multa
Utilizar máquinas registradoras u otros sistemas de emisión, en establecimientos distintos del declarado ante la SUNAT para su utilización.	0.3% de los I
Usar máquinas automáticas para la transferencia de bienes o prestación de servicios que no cumplan con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, excepto las referidas a la obligación de emitir y/u otorgar dichos documentos.	Comiso o multa

Omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos.	0.6% de los I o cierre
Llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.	0.3% de los I o cierre
Omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.	0.6% de los I o cierre
Usar comprobantes o documentos falsos, simulados o adulterados, para respaldar las anotaciones en los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.	0.6% de los I o cierre
Llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.	0.3% de los I o cierre
No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, excepto para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.	0.2% de los I o cierre
No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria, dentro de los plazos establecidos.	0.6% de los I o cierre
No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.	0.2% de los I o cierre
Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta.	0.3% de los I o cierre
Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad.	0.2% de los I o cierre
No exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.	0.6% de los I o cierre
Reabrir indebidamente el local, establecimiento u oficina de profesionales independientes sobre los cuales se haya impuesto la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes sin haberse vencido el término señalado para la reapertura y/o sin la presencia de un funcionario de la Administración.	Cierre

No proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.	0.3% de los I o cierre
Proporcionar a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.	0.3% de los I o cierre
No comparecer ante la Administración Tributaria o comparecer fuera del plazo establecido para ello.	0.3% de los I o cierre
Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad.	20 % de la UIT
Presentar los estados financieros o declaraciones sin haber cerrado los libros contables.	0.3% de los I o cierre
No exhibir, ocultar o destruir sellos, carteles o letreros oficiales, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria.	0.3% de los I o cierre
Violar los precintos de seguridad, cintas u otros mecanismos de seguridad empleados en las inspecciones, inmovilizaciones o en la ejecución de sanciones.	Cierre
No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.	50% del tributo no retenido o no percibido.
Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones, tomas de inventario de bienes, o controlen su ejecución, la comprobación física y valuación; y/o no permitir que se practiquen arquezos de caja, valores, documentos y control de ingresos, así como no permitir y/o no facilitar la inspección o el control de los medios de transporte.	0.6% de los I o cierre
Impedir u obstaculizar la inmovilización o incautación no permitiendo el ingreso de los funcionarios de la Administración Tributaria al local o al establecimiento o a la oficina de profesionales independientes.	0.6% de los I o cierre
No permitir la instalación de sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.	Cierre
No facilitar el acceso a los sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionados por la SUNAT para el control tributario.	Cierre
No proporcionar la información solicitada con ocasión de la ejecución del embargo en forma de retención a que se refiere el numeral 4 del artículo 118° del presente Código Tributario.	0.3% de los I o cierre

No exhibir en un lugar visible de la unidad de explotación donde los sujetos acogidos al Nuevo Régimen Único Simplificado desarrollen sus actividades, los emblemas y/o signos distintivos proporcionados por la SUNAT así como el comprobante de información registrada y las constancias de pago.	Cierre
No entregar los Certificados o Constancias de retención o percepción de tributos así como el certificado de rentas y retenciones, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias.	0.2% de los I o cierre
No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.	50% del tributo no pagado
No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención.	50% del monto no entregado.
Permitir que un tercero goce de las exoneraciones contenidas en el Apéndice de la Ley 28194, sin dar cumplimiento a lo señalado en el Artículo 11 de la citada ley.	50% del tributo no pagado
Presentar la declaración jurada a que hace referencia el artículo 11 de la Ley 28194 con información no conforme con la realidad.	0.3% de los I o cierre

Cuadro 26. Infracciones y sanciones a personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado. Fuente: Código Tributario peruano / Decreto Legislativo 1270, publicado el 20.12.2016 y vigente desde el 1.1.2017 de acuerdo con su Primera Disposición Complementaria Final. Elaboración propia

Como se observa en los casos analizados, cada legislación contempla un régimen sancionatorio en la esfera administrativa y en el ámbito penal para afianzar la exigencia de los sujetos pasivos de tributos hacia el cumplimiento de cada uno de sus deberes y obligaciones para con el fisco. Se pondera el anclaje constitucional del principio de reserva de ley para el establecimiento de infracciones y sanciones, entre las que constan las inherentes a materia tributaria. Se ha pasado revista de manera general el régimen sancionatorio de los países del CAN en relación con los dos impuestos internos más representativos, como son el impuesto a la renta y el impuesto al valor agregado para ir acreditando las similitudes y diferencias con el caso ecuatoriano, con esquemas sancionatorios de orden tributario, que más allá de algunas matizaciones resultan ser semejantes.



## Capítulo tercero

### **Examen del régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador a partir del análisis de dos instrumentos normativos infralegales**

En los capítulos anteriores se ha revisado el régimen jurídico sobre infracciones y sanciones en materia tributaria vigente en el Ecuador y en el resto de países de la Comunidad Andina, estableciendo las semejanzas y diferencias que su configuración ha generado.

Se ha observado que el régimen sancionatorio en materia tributaria, de manera general, se fundamenta en principios constitucionales, entre ellos el de reserva de ley y el de proporcionalidad entre la infracción y la sanción. Se ha detallado las sanciones por infracciones de orden tributario que se aplican en cada país y se ha constatado que no existen diferencias sustanciales en cada legislación.

Con ese marco, procedemos en este capítulo a analizar dos instrumentos normativos en el contexto ecuatoriano que ponen en evidencia algunas inquietudes en relación con la observancia del principio de reserva de ley y del principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción. Estos instrumentos son: el instructivo de aplicación para sanciones pecuniarias emitido por el Servicio de Rentas Internas sobre impuestos nacionales; y, la ordenanza metropolitana 204 que regula el impuesto local a los espectáculos públicos emitido por el Distrito Metropolitano de Quito.

#### **1. Importancia de observar los principios de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en el régimen punitivo tributario. Referencia al instructivo del Servicio de Rentas Internas para la aplicación de sanciones pecuniarias; y, a la Ordenanza Metropolitana 204 que regula el impuesto a los espectáculos públicos en el Distrito Metropolitano de Quito**

El régimen sancionatorio como manifestación de la intervención coercitiva del Estado debe imperiosamente estar sustentado en principios que le otorguen la debida racionalidad, esto es, que al tiempo de limitar los derechos del infractor evite a toda costa la extralimitación de la potestad pública punitiva. En este escenario tiene especial importancia la previsión constitucional de principios, entre otros, de la reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción como referentes fundamentales para la configuración a cargo del legislador del régimen de infracciones y de sanciones en

cualquier materia, y en este caso en particular en el ámbito tributario. Sobre la importancia de los principios, García de Enterría y Ramón Fernández señalan que:

Los principios generales del derecho expresan los valores materiales básicos de un ordenamiento jurídico, aquellos sobre los cuales se constituye como tal, las convicciones ético-jurídicas una comunidad. Pero no se trata simplemente de unas vagas ideas o tendencias morales que puedan explicar el sentido de determinadas reglas, sino de principios técnicos, fruto de la experiencia de la vida jurídica y sólo a través de ésta cognoscibles.<sup>72</sup>

En un sentido similar, se sostiene que los principios permiten articular, interpretar y complementar las normas jurídicas, ya sea al momento de crearlas o de aplicarlas y evitar de esta manera una creación deliberada o ilimitada de normas.<sup>73</sup>

Pero habrá que señalar que esta importancia opera no solo en el entendido de principios como una fuente más del Derecho, sino como normas constitucionales a partir de las cuales se promueva un ejercicio conducente a convalidar la normativa legal y secundaria desde el orden formal y material con la Constitución.

### **1.1. Sobre el principio de reserva de ley**

Al momento de analizar las sanciones tributarias de carácter pecuniario en relación con el principio de reserva de ley, acorde con las pretensiones de este trabajo, el mejor ejemplo es el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias,<sup>74</sup> emitido por la Administración Tributaria central, esto es, el Servicio de Rentas Internas, donde se expondrán dos puntos de vista divergentes.

El primer criterio hace referencia a que el instructivo es un cuerpo normativo que ayuda a normalizar de forma adecuada las contravenciones y las faltas reglamentarias, por lo tanto, no viola el principio de reserva de ley. Para esta línea de razonamiento podría tomarse en consideración las reflexiones de Eusebio González y Ernesto Lejeune, que en materia tributaria señalan:

---

<sup>72</sup>Eduardo García de Enterría y Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I (Madrid: Aranzadi, 2006), 85.

<sup>73</sup>Hernán Javier Caicedo Gallardo, "El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en materia tributaria en el caso particular de las contravenciones" (tesis maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2017), 56, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5562/1/T2248-MDE-Caicedo-El%20principio.pdf>

<sup>74</sup> Ecuador SRI, *Resolución sobre Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias*, Registro Oficial 553, Suplemento, 11 de octubre de 2011.

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>75</sup>

Este planteamiento, si bien obedece al campo material tributario, serviría de manera extendida para el ámbito sancionatorio en la argumentación del sector que defiende la pertinencia del instructivo en los términos que se ha emitido. Desde esta perspectiva, el instrumento analizado, como expresión del ejercicio de la facultad reglamentaria a cargo de la máxima autoridad de la Administración Tributaria central (SRI) reconocida por el Código Orgánico Tributario y por la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, podría estar enmarcado dentro de los parámetros jurídicos por los cuales resulta admisible un desarrollo de la ley, en este caso de cuestiones inherentes al régimen tributario sancionatorio. Con este esquema se estaría considerando que el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias emitido por el Director del Servicio de Rentas Internas en ejercicio de su facultad reglamentaria no menoscaba el principio de reserva de ley, puesto que es la misma ley la que determina mínimos y máximos para la fijación de la cuantía de la sanción pecuniaria y dentro de esos márgenes cabría la regulación con la definición de montos a cargo de norma reglamentaria como es el caso del instructivo en cuestión.

El segundo criterio opera, en cambio, en torno al estricto resguardo del principio de reserva de ley. En esta línea reflexiva Joaquín García Morillo refiere del principio como la garantía de la libertad en materia tributaria, donde únicamente es facultad del legislador regular la normativa de una nación, buscando siempre garantizar los derechos del ciudadano, limitando las facultades improcedentes del Estado.<sup>76</sup>

---

<sup>75</sup> Eusebio González y Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario*, t. I (Salamanca: Plaza Universitaria, 2006), 45-6.

<sup>76</sup> Joaquín García Morillo, *El derecho a la libertad personal* (Valencia: Universidad de Valencia, 2005), 54.

En esta perspectiva no cabe que una norma distinta a la ley regule elementos esenciales relativos al régimen sancionatorio. Este principio constitucional exige que la tipificación de infracciones y el establecimiento de las correspondientes sanciones obren por ley, esto es, con intervención del poder legislativo que, por lo demás, se apalanca en el principio democrático y de auto imposición dotando de legitimidad su intervención. El resguardo de un postulado así puede apreciarse también en función de evitar un eventual manejo arbitrario en la fijación de sanciones, en este caso las de carácter pecuniario, por la concentración que supone un poder decisorio de tal naturaleza en una sola persona. Por ello, debe ser la misma ley la que fije la cuantía de la multa en cada caso, sin la posibilidad de propiciar en este campo un desarrollo ulterior a cargo de una norma infralegal. Siendo así, el instructivo como instrumento reglamentario puede regular aspectos que procuran hacer expedita la gestión de tributos, pero en ningún caso normar elementos esenciales de materias cuya regulación primaria está reservada a la ley como el caso de los elementos materiales del régimen tributario sancionatorio.

De la lectura al instructivo se aprecia que acomete no solo en la definición de la cuantía de las multas, sino que modula la regulación sobre infracciones contenidas en la LORTI, al incurrir, por ejemplo, en clasificaciones por tipo de contribuyente, con lo cual el instructivo ha venido a tipificar infracciones tributarias vulnerando con ello abiertamente el principio de reserva de ley, quedando comprometido, como se ha dicho, el imperativo de que esta materia se consigne en la ley.<sup>77</sup>

El otro caso que hemos considerado hace referencia a la Ordenanza Metropolitana 204 que regula el impuesto a los espectáculos públicos,<sup>78</sup> emitida por el Distrito Metropolitano de Quito.

Es importante recordar que constitucionalmente según el artículo 240, los gobiernos autónomos descentralizados regionales, distritales metropolitanos, provinciales y municipales gozan de facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales y en el caso de los gobiernos parroquiales rurales exclusivamente de facultades reglamentarias. El ejercicio de esa facultad legislativa en el caso de los gobiernos municipales y metropolitanos se expresa mediante la expedición de ordenanzas. En este punto habrá que aclarar que más que una facultad

---

<sup>77</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, "Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador", *Revista de Derecho Foro*, n.º 15 (2011): 36.

<sup>78</sup> Ecuador, *Ordenanza Metropolitana 204 del Distrito Metropolitano de Quito que integra el Código Municipal DMQ*, Registro Oficial 116, 29 de junio de 2007.

legislativa, dado que dicha facultad le corresponde de manera privativa a la Asamblea Nacional, lo que se reconoce es la capacidad para regular primariamente algunas materias que hacen parte de las competencias otorgadas constitucionalmente a los gobiernos autónomos descentralizados, dentro de los límites que establece la misma Constitución y la ley, límites que pueden precisamente estar identificados en el principio de reserva de ley con la regulación de materias exclusivamente por vía legal como normas generales de interés común, que es el caso, entre otros, del régimen de infracciones y sanciones, tal como lo establece el ya señalado artículo 132 de la Constitución<sup>79</sup>.

Vale también insistir que por efectos del principio de reserva de ley, los impuestos se crean, modifican, exoneran y suprimen solo por ley, como lo dispone el artículo 301 de la Constitución. En sujeción a tal precepto es el COOTAD, como ley reguladora de los GADs, que prevé los impuestos municipales cuya reglamentación se realiza a través de ordenanza municipal en cada circunscripción cantonal. Se ha sostenido con razón que el impuesto a los espectáculos públicos no se encuentra debidamente estructurado por la normativa legal en sus elementos esenciales, por ello se ha desarrollado cuestiones centrales del impuesto por ordenanzas, generando una dispersión conceptual que no aporta al tratamiento uniforme del tributo. Como lo ratifican César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, este impuesto se encuentra regulado de forma general e incompleta en la legislación ecuatoriana contenida en el COOTAD.<sup>80</sup>

El desarrollo reglamentario del impuesto a los espectáculos públicos por ordenanza corresponde a aspectos de gestión del tributo, pero no respecto de elementos esenciales, ni tampoco de aspectos materiales del régimen sancionatorio vinculado en este caso a los tributos, pues en ambas situaciones opera con fuerza el principio de reserva de ley. Sin embargo, se observa que la Ordenanza Metropolitana 204 incurre en regulación sobre elementos materiales del régimen sancionatorio al tipificar infracciones y establecer sanciones vinculadas a la gestión del impuesto a los espectáculos públicos.

Muestra de ello constan los artículos innumerados dentro de la sección VII (Del control y de las sanciones) de las normas sobre el pago de impuestos a los espectáculos públicos contenidos en la referida ordenanza, que tipifican infracciones y determinan sanciones, de la siguiente manera: multa por falta de declaración; multa por proporcionar

---

<sup>79</sup> Ecuador, Constitución Política de la República, art. 132.

<sup>80</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2014), 143.

datos falsos en la declaración tributaria; multa por obtención fraudulenta de la exoneración del impuesto; sanciones pecuniarias por ocultamiento de la materia imponible; sanciones pecuniarias por no depositar puntualmente el impuesto percibido; sanción pecuniaria por impresión de boletos o entradas no autorizadas; y, sanciones a imprentas no autorizadas. Es admisible que para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se considere un régimen sancionatorio, pero por los resguardos que anteriormente se había señalado expresados principalmente en la reserva de ley, resulta fundamental que este régimen se encuentre contenido en la ley, que en este caso sería el COOTAD, y no en otro tipo de normativa.

## **1.2. Sobre el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción**

El principio de proporcionalidad, como se ha mencionado anteriormente, manifiesta que las sanciones tributarias deben ir conforme a la gravedad de la infracción cometida, además, tanto la infracción y la sanción deben constar por ley, guardando correspondencia la una con la otra y enmarcadas dentro los límites establecidos en el Código Orgánico Tributario.

Este principio permite regular las sanciones tributarias para que no excedan ni comprometan derechos constitucionales, permitiendo que la Administración Tributaria cumpla con lo dispuesto en el artículo 76 numeral 6, que establece la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza. Cuestión que relievra el Dr. Juan Carlos Mogrovejo, al señalar que:

las sanciones penales y administrativas obran en virtud de la gravedad de las infracciones, pues si en éstas se verifica dolo, elemento constitutivo del delito y que se encuentra atado a lo tributario a la defraudación, se estará ante las primeras, y se constata la mera transgresión de la norma legal adjetiva o reglamentaria, con los matices previstos en la ley, procederán las segundas.<sup>81</sup>

Con este marco, el instructivo, sin perjuicio de los cuestionamientos derivados de la inobservancia de la reserva de ley, contempla ciertos parámetros que se relacionan con el principio de proporcionalidad, como son: la configuración de las infracciones y gradación de las multas dentro de los límites que prevé el Código Orgánico Tributario con base en una estratificación de contribuyentes considerando la condición de personas

---

<sup>81</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, 37.

jurídicas (sociedades con fines de lucro y sin fines de lucro), personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad, agentes de retención, agentes de percepción y contribuyentes especiales. Como ejemplo citamos cuando una persona natural debió elaborar y enviar su declaración de IVA en cero y no lo realizó en el plazo fijado se establece una sanción pecuniaria, la misma que es inferior a la de un contribuyente especial que cometió la misma infracción, por lo tanto, se puede asumir que se buscó diferenciar la sanción en base a los deberes, obligaciones y responsabilidades que tiene cada tipo de contribuyente con el fisco.

Otro ejemplo se presenta cuando el instructivo define las cuantías de multas por el cometimiento de faltas reglamentarias donde se clasifica el tipo de contribuyente y el tipo de falta para con estos parámetros determinar los valores a pagar, cumpliéndose la proporcionalidad de la sanción pecuniaria en proporción a la gravedad de la infracción cometida. Los montos por sanciones que impone y recauda el Servicio de Rentas Internas no sobrepasan lo establecido en el Código Orgánico Tributario por contravenciones de USD 30 a USD 1500 y por faltas reglamentarias de USD 30 a USD 1000; sin embargo, queda la inquietud de saber con qué otros criterios a más del relacionado con el tipo de contribuyente se consideraron para definir los rubros a pagar por cada infracción administrativa regulada en dicho instrumento.

Por otro lado, y en la misma tónica que el postulado anterior, señalamos el caso de la Ordenanza Metropolitana 204 que regula el impuesto a los espectáculos públicos, normativa que de manera indistinta establece infracciones administrativas y penales con base en la presencia o no de dolo, y sin hacer mención alguna de los criterios con los cuales se cuantifica las sanciones pecuniarias derivadas de las infracciones allí consignadas.

Se entiende de manera general que la mayor o menor sanción consta determinada en función de la gravedad de la infracción considerándose en esta normativa distintos actores concurrentes: por un lado, el empresario, promotor u organizador del espectáculo público y por otro, el representante de la imprenta, personas a quienes se dirige el régimen sancionatorio del impuesto a los espectáculos públicos.

En el caso señalado, por tratarse de cuestiones tributarias, la normativa prevista en la ordenanza debería remitirse a reglamentar los procedimientos para la imposición de las sanciones atendiendo la realidad municipal, pero siempre con base en el régimen sancionatorio previsto en el Código Orgánico Tributario que establece las infracciones y sanciones en el ámbito administrativo, así como los procedimientos necesarios para

direccionar las acciones en caso de presunciones de responsabilidad penal para el juzgamiento ante la justicia penal tributaria, de conformidad con el Código Orgánico Integral Penal y no incurrir, como la hace la ordenanza, en regulaciones materiales del régimen sancionatorio en materia tributaria.

## 2. Importancia de la cultura tributaria

Una vez analizado dos instrumentos normativos de orden infralegal que ponen en evidencia la falta de una debida observancia de los principios de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción que de mayor solidez al régimen sancionatorio, consideramos pertinente en esta parte resaltar la importancia de la generación de cultura tributaria como expresión general orientada al apoyo en el cumplimiento de deberes y obligaciones de los sujetos pasivos de tributos y que ocasione la intervención punitiva mínima del Estado expresada en la aplicación del régimen sancionatorio.

En esta línea, para los autores Lourdes Andrade y Miguel García, la cultura tributaria es “el conjunto de valores, creencias y actitudes compartidos por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes fiscales”.<sup>82</sup> Por otra parte, según Bromberg, la cultura tributaria es un:

conjunto de acciones con pretensión de sistematicidad que se financian mediante presupuesto de inversión y se diseñan con objetivos directos e impactos indirectos con el fin de mejorar la disposición de un sistema político a aceptar voluntariamente la carga y los procedimientos de tributos, tasas y contribuciones que se destinan a la provisión de bienes y servicios comunes o de bienes y servicios meritorios para el mismo sistema político que decide imponérselas.<sup>83</sup>

También Juan Carlos Cortázar se refiere a una cultura tributaria que demanda la participación de los ciudadanos, así:

es necesario desarrollar una cultura tributaria que permita a los ciudadanos concebir las obligaciones tributarias como un deber sustantivo, acorde con los valores democráticos.

---

<sup>82</sup> Miguel Andrade y Lourdes García, “Cultura Tributaria para una mayor recaudación fiscal”, (ponencia, XVII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática de la UNAM, México, 03 de octubre de 2012), <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvii/docs/G02.pdf>

<sup>83</sup> Paul Bromberg, *Cultura tributaria como política pública*, (Bogotá: Instituto de Estudios Urbanos de la Universidad Nacional de Colombia, 2009), 13, [http://www.institutodeestudiosurbanos.info/dmdocuments/cendocieu/coleccion\\_digital/Cultura\\_Ciudadana/Cultura\\_Tributaria\\_Publica-Bromberg\\_Paul-2010.pdf](http://www.institutodeestudiosurbanos.info/dmdocuments/cendocieu/coleccion_digital/Cultura_Ciudadana/Cultura_Tributaria_Publica-Bromberg_Paul-2010.pdf)

Un mayor nivel de conciencia cívica respecto al cumplimiento tributario, junto a una percepción de riesgo efectivo por el incumplimiento, permitirá a los países de la región disminuir los elevados índices de evasión y contrabando existentes.<sup>84</sup>

Con lo expuesto puede colegirse que toda representación social plantea un elemento de expresión cultural que identifica y moldea el desarrollo de cada individuo dentro de la sociedad, precedente con el cual se aborda la cultura tributaria como una herramienta necesaria para obtener voluntariamente por parte del contribuyente el cumplimiento oportuno de sus obligaciones, buscando bajo este contexto disminuir la aplicación de las infracciones y sanciones pecuniarias como medio de coerción.

Además, la administración tributaria como ente que vela por el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias aplica las sanciones ante su falta de acatamiento en ejercicio de su facultad sancionadora, a la luz del régimen jurídico pertinente en la materia. Régimen que por un lado disuade el cumplimiento del contribuyente por temor a las consecuencias previstas en la norma y, por otro, la aplicación propiamente del régimen con la imposición de la respectiva sanción.

Pero sobre el régimen sancionatorio se ha dicho desde la Psicología que “el castigo actúa sobre el comportamiento inmediato pero no modifica la conducta a largo plazo”.<sup>85</sup> De manera que, las sanciones -y entre ellas la de carácter pecuniario- si bien generan en los contribuyentes el cumplimiento inmediato de una obligación, no producen necesariamente la concienciación de cumplir voluntariamente con sus deberes tributarios. Por ello, se insiste en la imperiosidad de fortalecer una cultura colectiva hacia el debido cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias, que va más allá de una potenciación del régimen sancionatorio tributario, para tornar más efectiva la tarea de la Administración hacia el cumplimiento ciudadano voluntario y permanente de sus deberes fiscales. Consideramos que en el fortalecimiento de la cultura tributaria está la clave, punto que destacamos a continuación.

## 2.1. Cultura tributaria en el Ecuador

---

<sup>84</sup>Juan Carlos Cortázar, “Estrategias educativas para el desarrollo de una cultura tributaria en América Latina. Experiencias y líneas de acción” *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, n.º 17 (2000): 1. url: <http://old.clad.org/portal/publicaciones-del-clad/revista-clad-reforma-democracia/articulos/017-junio-2000/estrategias-educativas-para-el-desarrollo-de-una-cultura-tributaria-en-america-latina.-experiencias-y-lineas-de-accion>

<sup>85</sup>Educación Respetuosa, “Consecuencias de educar con castigos”. Podcast en Educación Respetuosa, 2016, 8:15, <https://educacionrespetuosa.com/podcasts/03-consecuencias-educar-castigos>

La normativa tributaria tiene en el régimen sancionatorio un medio que permite redireccionar el comportamiento del contribuyente; sin embargo, lo que en realidad se requiere es la concienciación de la ciudadanía para comprender que la contribución que hace cada persona es en beneficio de la colectividad. Bajo este contexto desde el año 2000, el Servicio de Rentas Internas y el Ministerio de Educación mantienen un convenio de educación tributaria, dirigido a todos los estudiantes de primaria del país, que se enfoca en dar a conocer la ley, los derechos y las obligaciones de cada ciudadano.

Con la finalidad de establecer un compromiso social, el 27 de abril de cada año se conmemora el “Día Nacional de la Cultura Tributaria” establecido, mediante Acuerdo Ministerial No. 387 del 19 de octubre de 2007, por el Ministerio de Educación.<sup>86</sup> En ese mismo año se iniciaron los programas de cultura tributaria para los estudiantes de bachillerato de todo el país. De esta manera, se ha empezado con la idea de fomentar en la ciudadanía la cultura tributaria. Como menciona Carlota Figueroa:

El estado empieza a invertir en unos de los objetivos del milenio como es la educación, derivada dentro de la misma culturizar a los pueblos en el ámbito tributario, desarrollando un plan de capacitación continua dentro de la misma Institución del Estado (SRI) Servicio de Rentas Internas, el cual facilita a todo ciudadano de forma gratuita conocer cómo tratar con cada una de las herramientas disponibles para el adecuado uso y correcto funcionamiento de los sistemas gratuitos que se implementaron para realizar de manera oportuna y ágil las contribuciones tributarias.<sup>87</sup>

Asimismo con el afán de educar a los contribuyentes, nuestro país ingresa al programa EURO social de la Comisión Europea para la cooperación entre Europa y América Latina, en torno al objetivo de “contribuir a cambios en políticas públicas que mejoren la cohesión social a través del aprendizaje entre pares y el intercambio de experiencias entre instituciones homólogas de ambas regiones”.<sup>88</sup> En ese marco se ha impulsado la creación de una Red de Educación Fiscal, conformada por instituciones tributarias y educativas de la Unión Europea y América Latina. La Red cuenta con un modelo de gobernanza y con un portal en internet.<sup>89</sup>

---

<sup>86</sup> Ecuador Ministerio de Educación, *Boletín de Prensa No. NAC-COM-14-020*, (Quito: Ministerio de Educación, 2014).

<sup>87</sup> Figueroa Carlota. “Reflexiones de diez años de cultura tributaria en Ecuador y crecimiento en los recaudos fiscales”, *Instituto Tecnológico de Formación* (2017). doi: <https://bit.ly/2FOYf7f>

<sup>88</sup> EUROSocial, “¿Qué es EUROSocial / el programa?”, <http://eurosocial-ii.eu/es/pagina/el-programa>

<sup>89</sup> EUROSocial, “¿La Red Euro-latinoamericana de Educación Fiscal: unidos por una nueva cultura fiscal?”, <http://eurosocial-ii.eu/es/noticia/red-euro-latinoamericana-educacion-fiscal-cultura-fiscal>

La finalidad de esta red es alcanzar un comportamiento en las personas más comprometido con su deber de contribuir, dejando de lado el riesgo de ser sancionado, utilizando tácticas de educación fiscal para lograr una convicción real de las obligaciones que tiene el contribuyente.

Ahora bien, se tenía claro que para determinar si se ha generado un cambio en la ciudadanía con la aplicación de la educación tributaria, se debía esperar un tiempo prudencial, cuestión que paulatinamente fue verificándose. Así, desde el año 2007 se empezó a evidenciar el crecimiento de las recaudaciones tributarias con progresos que merecen ponderarse. No obstante, los desafíos se mantienen para conseguir mayores niveles de recaudación manifestados correlativamente en la disminución de las brechas de evasión y elusión tributaria, prácticas éstas que a más de generar perjuicios al Estado plantean problemas de inequidad y de justicia en la tributación que deben ser corregidos, siendo una de las formas para ello con el fortalecimiento de la cultura tributaria. A continuación, se detalla los niveles de recaudación impositiva que indican lo comentado.

<b>Año</b>	<b>Recaudación (Dólares Americanos)</b>
2006	4.522.252.163,00
2007	5.144.110.492,00
2008	6.409.402.067,00
2009	6.693.200.000,00
2010	7.864.000.000,00
2011	9.561.000.000,00
2012	11.266.400.000,00
2013	12.758.000.000,00
2014	13.616.000.000,00
2015	13.950.000.000,00

Cuadro 27. Cuadro comparativo de la recaudación de impuestos de 2006 a 2015. Fuente: Estadísticas generales de recaudación SRI. Elaboración propia.

Este cuadro muestra los primeros resultados con base a los esfuerzos realizados a través de los años por afianzar la cultura tributaria, y como prueba de ello es el crecimiento en la recaudación, con el objetivo más importante de lograr que los

ciudadanos tengan claro el verdadero propósito del pago de impuestos, en donde el fortalecimiento de la concienciación ciudadana tenga como meta la transformación social direccionada al cumplimiento de las obligaciones tributarias donde prevalezcan los principios éticos y jurídicos cuyo resultado redunde en beneficio para el país.

Como refuerzo a lo citado se muestra un estudio realizado en el año 2012 en relación a cultura tributaria con un segmento de la población vinculada a actividades comerciales en locales y almacenes ubicados en el centro de la ciudad de Quito en las calles Chimborazo, Mideros, Cuenca y Chile realizado como estudio de tesis de posgrado,<sup>90</sup> que arroja las siguientes evidencias: la cultura tributaria en los ciudadanos no se logra en poco tiempo, es indispensable un proceso que de a poco forme la conciencia y establezca de forma clara para qué sirven los impuestos, asimismo que los ciudadanos no conocen sus obligaciones ni sus derechos por el desconocimiento de la normativa, también se destaca la necesidad de realizar una continua retroalimentación de la información que se entrega a los ciudadanos y actualizarla cada vez que se requiera; finalmente se expone que las sanciones tributarias de carácter pecuniario, no frenan el incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Como datos que ratifican lo dicho se utilizó la información estadística de la página web del Servicio de Rentas Internas,<sup>91</sup> que permite hacer una comparación del porcentaje de multas e intereses antes del año 2006, cuando se empezó con una campaña masiva de educación tributaria en todas las instituciones educativas primarias del país y después de implementar el programa de capacitación para bachilleres.

<b>Año</b>	<b>Recaudación Total</b>	<b>Recaudación total de multas e intereses</b>	<b>Porcentaje</b>
2000	1.675.040,000,00	16.199,800	0,97%
2001	2.379.558,900,00	23.058,800	0,97%
2002	2.758.659,900,00	30.644,500	1,11%

<sup>90</sup> Ana Cristina Cárdena López, “La cultura tributaria en un grupo de actividad informal en la provincia de Pichincha cantón Quito” (tesis maestría, Universidad Politécnica Salesiana, Sede Quito, 2012), <https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/5224/1/UPS-QT03885.pdf>

<sup>91</sup> Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Estadísticas generales de recaudación”, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion>

2003	2.974.693,300,00	36.709,500	1,23%
2004	3.348.721,700,00	38.300,000	1,14%
2005	4.046.087,100,00	41.281,400	1,02%

Cuadro 28. Cuadro comparativo de multas e intereses con total recaudado de 2000 a 2005.  
Fuente: Estadísticas generales de recaudación SRI. Elaboración propia

<b>Año</b>	<b>Recaudación Total</b>	<b>Recaudación total de multas e intereses</b>	<b>Porcentaje</b>
2006	4.522.252.163,00	43.865.845,98	0,97%
2007	5.144.110.492,00	51.441.104,92	1%
2008	6.409.402.067,00	53.838.977,36	0,84%
2009	6.693.200.000,00	70.278.600,00	1,05%
2010	7.864.000.000,00	76.280.800,00	0,97%
2011	9.561.000.000,00	98.478.300,00	1,03%
2012	11.266.400.000,00	111.537.360,00	0,99%
2013	12.758.000.000,00	131.407.400,00	1,03%
2014	13.616.000.000,00	133.436.800,00	0,98%
2015	13.950.000.000,00	143.685.000,00	1,03%

Cuadro 29. Cuadro comparativo de multas e intereses con total recaudado de 2006 a 2015.  
Fuente: Estadísticas generales de recaudación SRI. Elaboración propia.

Según los datos del Servicio de Rentas Internas en el periodo de comparación del año 2000 a 2005 en promedio las multas e intereses son un 1,07% del total recaudado y a partir del año 2006 hasta el 2015 en promedio las multas e intereses son un 0,99% del total recaudado, por lo tanto, uno de los factores de disminución de estos rubros en los últimos años se le podría atribuir a la concienciación de los ciudadanos por los programas de educación tributaria.

Actualmente en la página web del Servicio de Rentas Internas se manifiesta que por efectos de la cultura tributaria en el país 9 de cada 10 sociedades cumplen a tiempo con sus deberes y obligaciones tributarias, situación que antes de 2006 era negativa, pues únicamente 3 de 10 sociedades lo hacían.<sup>92</sup> Con esta información hemos corroborado la importancia de la generación y fortalecimiento de cultura tributaria para el mejor cumplimiento de los deberes y obligaciones en esta materia, siendo este elemento más efectivo que la adopción de un régimen sancionatorio en la gestión de tributos.

## 2.2. Cultura tributaria en América Latina

Las prácticas carentes de ética en lo relativo al cumplimiento de obligaciones tributarias se encuentran tan arraigadas en América Latina, que según el estudio del Latinobarómetro 2010 tan solo un 34% de los latinoamericanos califica la evasión fiscal como “nunca justificable”, frente al 62% de las economías de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos).<sup>93</sup> Un 20% justifica la evasión fiscal frente al 7% de los países de la OCDE.<sup>94</sup>

Además, la mayor parte de la población de América Latina se queja del alto porcentaje de pago de impuestos que se realizan al Estado, un ejemplo son los países miembros de Comunidad Andina que tienen baja carga tributaria con relación a los países europeos, por lo tanto, esta opinión estaría relacionada con la falta de empoderamiento de la ciudadanía de su deber de contribuir o puede también ser relacionado con la insatisfacción de los servicios públicos que reciben a cambio del pago de los gravámenes impositivos.

Una causal más de esta percepción está relacionada con la existencia de corrupción, cuestión por la cual el pago de tributos no genera un regreso en beneficio de la ciudadanía, también de acuerdo a datos del Latinobarómetro 2011, las personas tienen una percepción de que el sistema tributario no es equitativo, como consecuencia, los que tienen más no pagan más, o simplemente no pagan.<sup>95</sup>

---

<sup>92</sup> Ecuador Servicio de Rentas Internas, “SRI presenta nuevos servicios en línea en el marco del día de la cultura tributaria”, accedido 27 de abril de 2017, párr. 1, <https://bit.ly/2RICVD7>

<sup>93</sup> Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “¿Qué es la OCDE?”, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/vehiculos> <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

<sup>94</sup> Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, “Miembros y socios”, <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/miembros-y-socios-ocde.htm>

<sup>95</sup> Francisco Díaz y Antonio Lindemberg, *La moral fiscal y la búsqueda de una mayor reciprocidad entre el Estado y los ciudadanos en América Latina* (México, 2014), 27.

Adicionalmente un estudio de tesis de la Universidad Nacional de Trujillo de Perú de 2013,<sup>96</sup> respecto a si la cultura tributaria incide significativamente en la evasión de impuestos, denotó que el contribuyente no tiene enraizado su compromiso del pago de impuestos, también se estableció que los ciudadanos están conscientes del deber de tributar pero por la obligatoriedad de la ley y no por el conocimiento claro de lo que significa tributar, concluyéndose además que la falta de pago se relaciona con una imagen negativa de la administración tributaria y que en el caso de caer en alguna falta o infracción, se procura pagar la sanción pecuniaria de forma inmediata por temor a alguna sanción mayor, mas no por estar conscientes que incumplieron con una obligación ciudadana.

En línea similar,<sup>97</sup> sobre un estudio enfocado a la importancia de la cultura tributaria y su incidencia en la eliminación de infracciones y sanciones, se concluye que los actores económicos tienen la percepción de que la administración tributaria realiza fiscalizaciones con la finalidad de sancionar a los contribuyentes, mas no de buscar alternativas a largo plazo que disminuya notablemente la evasión de impuestos.

Con base en los estudios citados y de las referencias en el contexto latinoamericano, está claro que la carencia de una cultura tributaria genera conductas erróneas en los contribuyentes, resaltando a su vez la necesidad de imprimir mayores esfuerzos por los Estados y sus administraciones tributarias hacia planes más efectivos de capacitación tributaria y de mayores y mejores controles para evitar la evasión.

En ello, se destaca la importancia de un régimen sancionatorio tributario equilibrado, orientado a corregir y reprimir las conductas lesivas al interés público en el marco del respeto de los derechos de los ciudadanos, pero también en la necesidad de seguir trabajando en otras medidas que como las que se ha señalado, tiendan a fortalecer la cultura tributaria capaz de promover mayores niveles de recaudación sustentados en el compromiso consciente de la ciudadanía de su deber de contribuir al sostenimiento del gasto público para el adelanto del país.

---

<sup>96</sup> Peggy Stéfany Canruvi Bolo, “La cultura tributaria y su incidencia en la reducción de la evasión de impuestos en el Gobierno Central” (tesis contador público, Universidad Nacional de Trujillo, Sede Trujillo, 2013), 16, <https://bit.ly/3cbZOBU>

<sup>97</sup> Sandra Farro, Dalila Silva, “Cultura tributaria y su incidencia en la eliminación de infracciones y sanciones en una empresa de abarrotes de Chiclayo” (tesis contador público, Universidad César Vallejo, Sede Pimentel, 2015), 42, <https://bit.ly/3hIlkGf>



## Conclusiones

- El ordenamiento jurídico en materia tributaria a más de las regulaciones en los ámbitos material y formal hacia el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias, contiene una serie de disposiciones que integran un régimen sancionatorio orientado a apoyar dicho cumplimiento, expresando el *ius puniendi* estatal con los efectos que dicho régimen conlleva, tanto de carácter disuasivo para evitar conductas lesivas al interés público dada la amenaza de una sanción, como de carácter propiamente punitivo ante la aplicación de la sanción por la trasgresión de la norma.
- El régimen sancionatorio en general, y el tributario en particular, debe imperiosamente observar una serie de principios constitucionales que otorgan equilibrio a la capacidad punitiva estatal, entre ellos los principios de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, a efectos de asegurar que la limitación de los derechos del infractor resulte justificada como consecuencia de su conducta, los mismos que prevalecen en las Constituciones de todos los países miembros de la Comunidad Andina.
- Las legislaciones de los países miembros de la Comunidad Andina, como son: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, respecto de la tipificación de infracciones administrativas y penales, así como del establecimiento de las respectivas sanciones, presentan gran similitud a la hora de verificar el régimen aplicable en la imposición sobre la renta y al valor agregado, con una activa participación de la Administración Tributaria en cada uno de ellos.
- Ecuador es el único país miembro de la Comunidad Andina que divide a las infracciones tributarias en el área Administrativa en contravenciones y faltas reglamentarias; el resto de países únicamente las clasifican en contravenciones.
- Las sanciones pecuniarias de los países miembros de la CAN están calculadas de la siguiente manera: en Colombia en UVT (Unidad de Valor Tributario), en Perú en UIT (Unidad Impositiva Tributaria), en Bolivia en UFV (Unidades de Fomento de Vivienda), ninguna ha sido determinada con la moneda que rige en cada país, salvo Ecuador cuyas sanciones monetarias son calculadas y pagadas en Dólares Americanos que es su moneda oficial.

- Se ha constatado imprecisiones en el régimen sancionatorio tributario ecuatoriano respecto de la debida observancia de los principios constitucionales de reserva de ley y de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, específicamente con relación al Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, expedido por el Servicio de Rentas Internas; y, la Ordenanza Metropolitana 204 emitida por el Distrito Metropolitano de Quito que regula el Impuesto a los Espectáculos Públicos. En ambos instrumentos se violenta el principio de reserva de ley en materia sancionatoria al tipificar infracciones y sanciones que deberían operar exclusivamente por ley. Asimismo, no se evidencia el estricto cumplimiento del principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, pues no se establecen de manera categórica los criterios en torno a los cuales se constate una relación proporcional entre la gravedad de la infracción y la consecuente sanción. Sin embargo, vale señalar que en el caso del instructivo se evidencian esfuerzos por considerar y aplicar sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias graduando su monto dentro de los límites que establece el Código Orgánico Tributario, con la identificación inicial de una estratificación de contribuyentes para corresponder en cierta medida al principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción; cuestión que, no obstante, queda opacada por la evidente inobservancia del principio de reserva de ley en esta materia.
- Al momento de establecer una sanción punitiva el Servicio de Rentas Internas si observa de forma general los principios que constan en la Constitución, en el caso de estudio el de reserva de ley y el de proporcionalidad, sin embargo, en casos particulares como el expuesto de ejemplo se cometió errores que a más de violar el principio de proporcionalidad y el de favorabilidad afectó los derechos de los contribuyentes por establecer sanciones de forma arbitraria.
- La cultura tributaria como se explicó en el capítulo tres de éste trabajo de investigación es una herramienta que permite generar un cambio a largo plazo en cada ciudadano, sin embargo, el cambio no se logra en poco tiempo, es indispensable un proceso que de a poco forme la conciencia y establezca de forma clara para qué sirven los impuestos y realizar una continua retroalimentación de la información que se entrega, y actualizarla cada vez que se requiera.
- Los cuadros 28 y 29 de la variación de la recaudación del Servicio de Rentas Internas sobre multas e intereses luego del año 2006 expone que las sanciones tributarias de carácter pecuniario, no frenan el incumplimiento de las obligaciones

de los contribuyentes sino más bien lo que ha logrado disminuir éstos valores ha sido la cultura tributaria.

- Antes del año 2005, tres de cada diez sociedades cumplían con sus obligaciones tributarias, desde el año 2006 en adelante éste valor a mejorado notablemente porque según datos del Servicio de Rentas Internas actualmente nueve de cada diez sociedades cumplen con sus obligaciones tributarias, lo que evidencia que el trabajo de educar a la ciudadanía es un esfuerzo que genera resultados positivos a largo plazo.
- Se ha puesto en evidencia la necesidad de fortalecer los mecanismos de difusión, socialización y capacitación a la ciudadanía sobre las diversas cuestiones tributarias que debe conocer claramente, para ir generando un compromiso mayor sobre su deber de contribuir al sostenimiento del gasto público en torno al cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias, esto es, generar mayor conciencia ciudadana, en lo que ha venido a denominarse como cultura tributaria. A la luz de este mecanismo y de otros factores concurrentes, queda expuesto un importante y sostenido crecimiento de los niveles de recaudación concomitante a la potenciación de controles para evitar la evasión, como se ha detallado en el trabajo; evidencias éstas que permiten sostener la valía de distintos instrumentos que apoyan el debido cumplimiento de estas obligaciones. En ello, el régimen sancionatorio juega un papel importante pero no es el único instrumento, de allí la conveniencia de resaltar la adopción de medidas que en general aporten a la mayor concienciación ciudadana respecto del cumplimiento de sus deberes y obligaciones como contribuyentes.



## Bibliografía

- Andrade, Miguel y Lourdes García, “Cultura Tributaria para una mayor recaudación fiscal”. Ponencia presentada en el XVII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática de la UNAM, México, 03 de octubre de 2012. <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvii/docs/G02.pdf>
- Bolivia. *Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia*, 25 de diciembre de 2009.
- . *Normativa de Directorio No. 10-0033-16*, 25 de noviembre de 2016
- . *Resolución Normativa de Directorio*, 25 de noviembre de 2015
- Bromberg, Paul. *Cultura tributaria como política pública*. Bogotá: Instituto de Estudios Urbanos de la Universidad Nacional de Colombia, 2009. [http://www.institutodeestudiosurbanos.info/dmdocuments/cendocieu/coleccion\\_digital/Cultura\\_Ciudadana/Cultura\\_Tributaria\\_Publica-Bromberg\\_Paul-2010.pdf](http://www.institutodeestudiosurbanos.info/dmdocuments/cendocieu/coleccion_digital/Cultura_Ciudadana/Cultura_Tributaria_Publica-Bromberg_Paul-2010.pdf)
- Caicedo Gallardo, Hernán Javier. “El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en materia tributaria en el caso particular de las contravenciones.” Tesis maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2017. <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5562/1/T2248-MDE-Caicedo-El%20principio.pdf>
- Canruvi, Stéfany. “La cultura tributaria y su incidencia en la reducción de la evasión de impuestos en el Gobierno Central”. Tesis de contador público. Universidad Nacional de Trujillo, Sede Trujillo, 2013. [http://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/2375/canruvi\\_peggy.pdf?sequence=1](http://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/2375/canruvi_peggy.pdf?sequence=1)
- Cárdenas López, Ana Cristina. “La cultura tributaria en un grupo de actividad informal en la provincia de Pichincha cantón Quito.” Tesis maestría. Universidad Politécnica Salesiana. Sede Quito, 2012. <https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/5224/1/UPS-QT03885.pdf>
- Cortázar, Juan Carlos. “Estrategias educativas para el desarrollo de una cultura tributaria en América Latina. Experiencias y líneas de acción”. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, 17 de junio de 2000. <http://old.clad.org/portal/publicaciones-del-clad/revista-clad-reforma-democracia/articulos/017-junio-2000/estrategias-educativas-para-el-desarrollo-de-una-cultura-tributaria-en-america-latina.-experiencias-y-lineas-de-accion>

- Colombia Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. “*La DIAN y sus funciones*”.  
Accedido 27 de abril de 2017. <http://www.infocontable.co/dian/>
- De Otto, Ignacio. *Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes*. Barcelona: Ariel Derecho S.A.2008.
- Díaz, Francisco y Antonio Lindemberg. *La moral fiscal y la búsqueda de una mayor reciprocidad entre el Estado y los ciudadanos en América Latina*. México, 2014
- Díaz Saavedra, Stefany. “Principios constitucionales tributarios en el Derecho Comparado”. *Revista Jurídica de Derecho Público* 5, no 1 (2011): 116-24. doi: [http://www.revistajuridicaonline.com/wpcontent/uploads/2011/05/121\\_a\\_166\\_principios\\_const.pdf](http://www.revistajuridicaonline.com/wpcontent/uploads/2011/05/121_a_166_principios_const.pdf)
- Domínguez, Francisco. *Ordenanzas municipales hispanoamericanas*. Madrid: Gráficas La Torres, 1982
- Ecuador. *Boletín de Prensa No. NAC-COM-14-020*, 24 de abril de 2014.
- . *Código Orgánico Integral Penal*, Registro Oficial 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014.
- . *Código Orgánico de Organización Territorial. Autonomía y Descentralización (COOTAD)*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010.
- . *Código Tributario. codificación 9*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- . *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.
- . *Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias*. Resolución del Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial 553, Suplemento, 11 de octubre de 2011.
- . *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. codificación 26*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004.
- . *Ordenanza Metropolitana 204 del Distrito Metropolitano de Quito que integra el Código Municipal DMQ*, Registro Oficial 116, Suplemento, 29 de junio de 2007.
- Ecuador Servicio de Rentas Internas. “*Estadísticas generales de recaudación*”. Accedido 18 de agosto de 2013. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion>

- . “SRI presenta nuevos servicios en línea en el marco del día de la cultura tributaria”. Accedido 27 de abril de 2017. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/detalle?idnoticia=425&marquesina=1>
- Educación Respetuosa. “Consecuencias de educar con castigos”. <https://educacionrespetuosa.com/podcasts/03-consecuencias-educar-castigos>
- Espinoza, Francisco. *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996.
- EUROSocial. “¿La Red Euro-latinoamericana de Educación Fiscal: unidos por una nueva cultura fiscal?”. Accedido 18 de mayo de 2017. <http://eurosocial-ii.eu/es/noticia/red-euro-latinoamericana-educacion-fiscal-cultura-fiscal>
- . “¿Qué es EUROSocial / el programa?”. Accedido 7 de junio de 2017. <http://eurosocial-ii.eu/es/pagina/el-programa>
- Farra, Sandra y Dalila Silva. “Cultura tributaria y su incidencia en la eliminación de infracciones y sanciones en una empresa de abarrotes de Chiclayo.” Tesis contador público, Universidad César Vallejo, Sede Pimentel. 2015. [http://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/UCV/91/farro\\_ps.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/UCV/91/farro_ps.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Figuroa Carlota. “Reflexiones de diez años de cultura tributaria en Ecuador y crecimiento en los recaudos fiscales”. *Instituto Tecnológico de Formación* (2017) doi: <https://bit.ly/2FOYf7f>
- García de Enterría, Eduardo y Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Aranzadi, 2006.
- García Morillo, Joaquín. *El derecho a la libertad personal*. Valencia: Universidad de Valencia, 2005.
- Gerencie.com. “Interés moratorio tributario”. Accedido 4 de julio de 2017. <https://www.gerencie.com/interes-moratorio-tributario.html>
- González, Eusebio y Ernesto Lejeune. *Derecho Tributario*. Salamanca: Plaza Universitaria, 2006.
- Kluwer, Wolters. “Ordenanzas municipales”. *Guía Jurídica*. Accedido 13 de julio de 2017. [http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjE1MTtbLUouLM\\_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUtckhlQaptWmJOcSoAMJoKxzUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjE1MTtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUtckhlQaptWmJOcSoAMJoKxzUAAAA=WKE)
- Mendoza, Armando. *¿La multa no tributaria genera intereses?* Accedido 18 de agosto de 2013. <https://bit.ly/2Ec5GoT>

- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Quito: UASB-E/ABYA YALA/CEN, 2010.
- . “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”. en *Revista de Derecho FORO*. no. 15 (2011): 14-24. doi: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3129/1/04-TC-Mogrovejo.pdf>
- Montaño Galarza, César y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar. Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2014.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos. “¿Qué es la OCDE?”. Accedido 27 de abril de 2017. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>
- . “Miembros y socios”. Accedido 21 de septiembre de 2013. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/miembros-y-socios-ocde.htm>
- Perú. *Ley del Impuesto a la Renta*.
- . *Ley Penal Tributaria*. Decreto Legislativo No. 813 de 20 de abril de 1996.
- . *Texto Único Ordenado del Código Tributario*, expedido mediante Decreto Supremo No. 133-2013-EF.
- Perú Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. “Cálculo del Impuesto”. Accedido 4 de enero de 2014. <https://bit.ly/3mqhdC6>
- . “¿Qué es la SUNAT?”. Accedido 19 de diciembre de 2013. <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/index.html>
- Piza, Julio, ed. *Curso de Derecho Tributario. procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010
- Radovic, Ángela. *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos*. Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1994.
- Troya Jaramillo, José Vicente. “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”. En *Estudios en memoria* de Ramón Valdés Costa. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas. derecho financiero y tributario*. Bogotá: Depalma, 2004.

## Anexo

### Caso práctico

Para entender de mejor manera el principio de reserva de ley y el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción se desarrollará el siguiente caso práctico.

Antecedentes:

El Servicio de Rentas Internas emitió una notificación al Sr. Carlos Moscoso del inicio de sumario por cometer una falta reglamentaria por no enviar la declaración patrimonial, dictada por el Servicio de Rentas Internas de la provincia de Pichincha con fecha 14 de octubre de 2017, legalmente notificada el 20 de octubre del mismo año y se concedió al contribuyente 5 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.

Cuando el plazo estipulado por el Servicio de Rentas Internas de la provincia de Pichincha venció, se constató que el Sr. Carlos Moscoso ingresó un escrito en el cual notifica que si envió la Declaración Patrimonial del año 2017 mediante la plataforma del Servicio de Rentas Internas cumpliendo a cabalidad con lo solicitado por la Administración, 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. Pese a esta situación y apenas se dio cuenta el contribuyente nuevamente envió el anexo de la Declaración Patrimonial mediante la plataforma web del Servicio de Rentas Internas la fecha fue 21 de septiembre de 2017.

Sin embargo, mediante Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria el Servicio de Rentas Internas de la provincia de Pichincha sancionó al contribuyente con una multa de US 400,00 dólares de los Estados Unidos de América, por la presentación tardía de su Declaración Patrimonial correspondiente al ejercicio fiscal 2017.

Con fecha 25 de octubre de 2017, el señor Carlos Moscoso, presentó un reclamo administrativo de impugnación, mediante el cual solicitó el Recurso de Revisión y que se deje sin efecto la Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria.

Pero, el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución resolvió negar la impugnación interpuesta, señalando que ha podido evidenciar que la Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria fue legal, ya que el contribuyente presentó tardíamente la declaración patrimonial correspondiente al ejercicio fiscal 2017.

En respuesta, el Sr Carlos Moscoso insinuó un Recurso de Revisión al contenido del referido acto administrativo dictado en su contra, refutando que el valor que la Administración Tributaria estipuló es desproporcional y no guarda relación con las disposiciones contempladas en la Constitución.

Exigiendo que le sea aplicada la multa menos implacable y la más favorable.

### **Parte considerativa**

De los antecedentes citados es importante considerar los siguientes puntos:

En el caso que se analiza y en la resolución emitida por la Administración Tributaria se procede a realizar la debida motivación de las normas tributarias y constitucionales, invocando las diferentes normas y estableciendo su pertinencia, por ejemplo:

El contribuyente, al solicitar el Recurso de Revisión, explica: “(...) 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."

Queda en evidencia que se cumple el principio de reserva de ley en el caso del Sr Carlos Moscoso porque en el Código Tributario se establece un rango punitivo por el cometimiento de faltas reglamentarias que no puede ser menor a 30,00USD ni mayor a 1000,00 USD y el Servicio de Rentas Internas aplica a éste contribuyente la sanción de 400,00 USD que está dentro del rango estipulado.

También hay que considerar que antes de la emisión del Instructivo de aplicación de sanciones pecuniarias, el contribuyente podía evocar el principio de favorabilidad que costa en la Constitución, en donde se debería aplicar una multa de 30,00 USD, siendo la menos rigurosa si aplicamos lo señalado en la Constitución al Art. 349 del Código Tributario.

Se sigue evidenciando en éste caso el principio de reserva de ley en el Art. 40A de la Ley de Régimen Tributario Interno que el contribuyente también hizo mención del que dispone: “Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.”

En el Segundo Suplemento del Registro Oficial No.8 de 6 de junio de 2017, fue publicada la Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000310 menciona “Están obligados a presentar este anexo las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador, cuyo total de activos, al primero de enero de cada año, supere las 20 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta. (USD. 225.800). Sin embargo, quienes mantengan sociedad conyugal o unión de hecho deberán presentar una declaración conjunta en el caso de que sus activos comunes superen el valor equivalente a 40 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta. (USD. 451.600).”

De conformidad con el artículo 3 de la Resolución anterior, 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 que es:

<b>Noveno Dígito del RUC</b>	<b>Fecha máxima de declaración</b>
1	10 de mayo
2	12 de mayo
3	14 de mayo
4	16 de mayo
5	18 de mayo
6	20 de mayo
7	22 de mayo
8	24 de mayo
9	26 de mayo
0	28 de mayo

Cuadro 30. Fechas para presentar la declaración patrimonial. Fuente: Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000310. Elaboración propia.

Sin embargo, se postergó para el mes de julio del año en curso de acuerdo a la Resolución NAC-DGERCGC17-00000273, con el siguiente calendario:

<b>Noveno Dígito del RUC</b>	<b>Fecha máxima de declaración</b>
1	10 de julio
2	12 de julio
3	14 de julio
4	16 de julio
5	18 de julio
6	20 de julio
7	22 de julio
8	24 de julio
9	26 de julio
0	28 de julio

Cuadro 31. Fechas para presentar la declaración patrimonial año 2017. Fuente: Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000273. Elaboración propia.

El noveno dígito del RUC del Sr. Carlos Moscoso es el 7 (siete), por lo tanto, debió presentar la declaración relativa a su patrimonio correspondiente al periodo 2017 hasta el 22 de julio de 2017, sin embargo, una vez que la Administración Tributaria revisó sus sistemas de información, se estableció que el referido contribuyente presentó dicha

declaración el día 21 de septiembre de 2017, es decir fuera del plazo previsto por las normas antes mencionadas.

Con todo lo anterior, se comprueba que 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”. Adicionalmente en el Instructivo de Aplicación de Sanciones Pecuniarias en donde consta la Tabla de cuantías de sanciones por presentación tardía de declaración patrimonial.

Mes o fracción de mes de vencimiento de acuerdo al noveno dígito del RUC	Liquidación de multas por parte del contribuyente			Multas por presentación tardía juzgada por la Administración Tributaria "D"
	Liquidación Voluntaria "A"	Liquidación luego de un proceso persuasivo "B"	Liquidación de multas luego de iniciado un sumario y antes de emitir una resolución sancionatoria "C"	
1er. mes	USD. 30	USD. 30	USD. 40	USD. 50
2do. mes	USD. 35	USD. 40	USD. 70	USD. 100
3er. mes	USD. 40	USD. 50	USD. 100	USD. 200
4to. mes	USD. 45	USD. 75	USD. 150	USD. 300
5to. mes	USD. 50	USD. 100	USD. 200	USD. 400
6to. mes	USD. 65	USD. 125	USD. 250	USD. 500
7mo. mes	USD. 75	USD. 150	USD. 300	USD. 600
8vo. mes	USD. 85	USD. 175	USD. 350	USD. 700
9no. mes	USD. 100	USD. 200	USD. 400	USD. 800
10mo. mes en adelante	USD. 125	USD. 250	USD. 500	USD.1.000

Cuadro 32. Multas por presentación tardía de declaración patrimonial. Fuente: Servicio de Rentas Internas. Elaboración Servicio de Rentas Internas

El contribuyente impugnó para que se proceda la nulidad de la resolución, por ser desproporcional la sanción impuesta. Aquí se debe indicar que el valor de la misma fue de 400,00 USD, 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 no cumplió con el principio de proporcionalidad porque no procedió a aplicar dicho instructivo; y, por lo tanto, debe modificar la multa de acuerdo al siguiente detalle:

- **Año de presentación de declaración patrimonial:** 2017
- **Plazo máximo para presentación:** 22 de julio 2017
- **Fecha en la que el contribuyente presentó la declaración patrimonial:** 21 de septiembre de 2017
- **Tiempo de retraso:** Un mes

De acuerdo a lo que establece el instructivo y como consta en el cuadro 32 de Multas por presentación tardía de declaración patrimonial, el valor a cancelar por la falta reglamentaria cometida es de 50,00USD, por tal motivo el sujeto pasivo involucrado solicitó modificar la multa impuesta en la Resolución sancionatoria recurrida.

### **Resolución del caso**

Luego que el contribuyente solicitó el Recurso de Revisión, la Administración Tributaria señaló que la Resolución sancionatoria recurrida posee la debida motivación, así también la Administración se mantiene que no existió violación de los derechos del contribuyente dado que se otorgó todas las garantías del debido proceso, sin embargo, se procedió a la modificación de la Resolución dictada por la Dirección Provincial de Pichincha de Rentas Internas mediante el Departamento de Cobranzas de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas para que prosiga con el cobro de la multa por el valor de US \$ 50,00 USD modificándose el valor de 400,00 USD.

Al desarrollar éste caso práctico es evidente que el principio de reserva de ley está involucrado dado que como se ha mencionado durante este trabajo de investigación para que se pueda considerar una infracción primero debe constar claramente en la ley, y así es porque está detallado en la Constitución de la República del Ecuador, en el Código Tributario, en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y también en el Instructivo de aplicación de sanciones pecuniarias respecto a la declaración patrimonial.

Sin embargo, el detalle de los valores punitivos por el cometimiento de la infracción a mi criterio no debe constar en un instructivo sino más bien debería estar desglosado en el Código Tributario Interno y no únicamente establecer en éste cuerpo legal los rangos de mínimos y máximos entre las contravenciones y las faltas reglamentarias.

En la primera Resolución que emitió el Servicio de Rentas Internas se violó el principio de proporcionalidad al no aplicar la sanción punitiva conforme al Instructivo, dónde se establecen los valores a pagar por las faltas reglamentarias cometidas y que están estipuladas acorde a la gravedad de la infracción.