

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**El régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador  
y la reserva de ley**

Autor: Charles Yul Pozo Enríquez

Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

**Quito, 2016**



## CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Charles Yul Pozo Enríquez, autor de la tesis intitulada “El régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador y la reserva de ley”, 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 derecho, mención derecho tributario, 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 autor 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: viernes 29 de abril de 2016

Firma:.....

## RESUMEN

En el presente trabajo se aborda el principio constitucional de reserva de ley para la tipificación de infracciones, y sanciones, con particular referencia a las establecidas en materia tributaria. En este plano, se pasa revista al régimen sancionatorio tributario en el Ecuador, a efectos de verificar la observancia del principio mencionado.

En el marco de este estudio, se observa la vigencia de actos normativos infra legales que regulan aspectos sustantivos del Derecho sancionador, particular que ha venido a comprometer el principio de reserva de ley en esta materia.

Para el cometido investigativo se ha contado con respaldo doctrinario que da cuenta de la importancia del principio de reserva de ley en materia sancionadora, así como también, desde el contexto normativo, se ha revisado el régimen ecuatoriano y, de manera general, el relativo a los otros países de la Comunidad Andina para poner en evidencia el reconocimiento y desarrollo del principio de reserva de ley en este ámbito.

Finalmente, se revisa conforme a la experiencia ecuatoriana, dos instrumentos normativos con rango jerárquico inferior a la ley que contienen regulaciones atinentes al Derecho sancionador en materia tributaria, y que permiten evaluar el grado de observancia del principio de reserva de ley en el escenario indicado.

## DEDICATORIA

Dedico el presente trabajo de investigación a Dios por haberme permitido llegar a este punto fundamental para mi desarrollo personal y profesional, a mi madre, hermanos y a mi tutor que siempre estuvieron atentos con paciencia, cariño y amor para no desmayar y poder culminar con el mismo,...gracias Dios.

## AGRADECIMIENTO

Al todopoderoso Dios que me dio la oportunidad de ingresar a estudiar en la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, que me acogió en sus aulas y a todos los docentes que contribuyeron con su enseñanza al logro de mi objetivo académico profesional.

A mi tutor Dr. Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, que con sus amplios y profesionales conocimientos, con su paciencia siempre estuvo pendiente alentándome y orientándome para cumplir este objetivo.

## ÍNDICE

CAPÍTULO I .....	10
El principio de reserva de ley en el régimen sancionatorio ecuatoriano .....	10
1.1 Antecedentes .....	10
1.2 Conceptualización .....	12
1.3 Fundamento Constitucional .....	18
1.4. Desarrollo legal .....	20
1.5. Sobre las infracciones y sanciones en materia tributaria .....	22
1.6 Jurisdicción y competencia relativa a las infracciones y sanciones tributarias.....	30
CAPÍTULO II .....	33
Estudio comparado del principio de reserva de ley respecto al régimen sancionatorio en materia tributaria en el resto de países miembros de la Comunidad Andina.....	33
2.1. Tratamiento del principio de reserva de ley sobre infracciones y sanciones en materia tributaria en Bolivia.....	33
2.1.1. Jurisprudencia boliviana respecto del principio de reserva de ley .....	39
2.2 Tratamiento del principio de reserva de ley sobre infracciones y sanciones en materia tributaria en Colombia.....	40
2.2.1. Jurisprudencia colombiana respecto del principio de reserva de ley .....	45
2.3. Tratamiento del principio de reserva de ley sobre infracciones y sanciones en materia tributaria en Perú .....	46
2.3.1. Jurisprudencia peruana respecto del principio de reserva de ley .....	52
CAPÍTULO III.....	55
Análisis de actos normativos que regulan aspectos del régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador.....	55
3.1 Ordenanza Metropolitana de Quito No. 204, que regula el impuesto a los espectáculos públicos .....	55
3.2 Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias expedido por el Servicio de Rentas Internas .....	61

Conclusiones y Recomendaciones.....	67
Conclusiones .....	67
Recomendaciones.....	71
Bibliografía .....	73
Normativa Jurídica.....	74

## INTRODUCCIÓN

La referencia al régimen sancionatorio en materia tributaria implica necesariamente la mención al principio de reserva de ley, conectado a su vez con el de tipicidad. La reserva de ley se presenta como un resguardo para los administrados destinatarios del poder punitivo estatal -expresado en la configuración de categorías propias del derecho sancionador, en este caso en materia tributaria-, por circunscribir esta actuación de manera privativa a la Función Legislativa del Estado. Esta capacidad se manifiesta mediante la expedición de ley.

La actuación parlamentaria tiene sustrato democrático lo que la reviste de legitimidad. Así, el legislador encarna la voluntad popular plasmada en la expedición de leyes, medio que a su vez expresa el principio de auto imposición. Esta potestad no solo se refleja en la creación de tributos sino también en la capacidad de tipificar las infracciones y establecer las sanciones correspondientes en toda materia, incluidas, por ende, las derivadas por el establecimiento y aplicación de tributos.

De acuerdo con lo indicado, esta investigación se orienta a constatar, con base en la revisión del régimen sancionatorio en el ámbito tributario, la observación y cumplimiento del principio de reserva de ley que tiene reconocimiento constitucional. Tarea que a su vez implica analizar, en consideración a la producción normativa secundaria, si dicho principio ha sido o no vulnerado.

En este sentido, si bien desde la propia Constitución se ha propiciado un reparto del poder tributario por el cual otras instancias públicas con capacidad normativa distintas al Parlamento o Función Legislativa se encuentran habilitadas para crear determinado tipo de tributos (tasas y contribuciones especiales de mejoras), lo que hace notar una flexibilización del principio; en el caso de la materia sancionadora, la reserva de ley, en cambio, se mantiene poco menos que en términos absolutos, de acuerdo con las propias prescripciones constitucionales. Por ello, es menester examinar algunos instrumentos normativos que ponen en duda la estricta observancia de tal principio al tiempo de regular materia sancionatoria tributaria.

Así, la estructura del presente trabajo investigativo exhibe lo siguiente: un primer capítulo referido al principio de reserva de ley en el régimen sancionatorio



ecuatoriano a nivel general, para luego concretar ello al ámbito tributario; un segundo capítulo, por lo productivo que puede representar una revisión comparada, el estudio a nivel constitucional del principio de reserva de ley en el régimen sancionatorio tributario en los otros países de la Comunidad Andina; y, finalmente en el tercer capítulo se examina dos instrumentos normativos referidos al desarrollo de algunos aspectos propios del régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador, a efectos de constatar si se está o no ante un menoscabo del principio de reserva de ley y, en consecuencia, ante un posible desbordamiento de la capacidad normativa de instancias públicas distintas al Parlamento.

Por último, se exponen las conclusiones a las que se ha llegado luego del análisis de cada uno de los contenidos que integran el tema motivo de esta investigación.

## CAPÍTULO I

### El principio de reserva de ley en el régimen sancionatorio ecuatoriano

La sociedad humana a lo largo de su evolución ha ido incorporando en sus sistemas de organización social elementos normativos que le permitan una mejor convivencia. El apareamiento del Estado moderno, es justamente una forma de ello, y las más avanzadas hasta la actualidad, por la cual las personas se someten a un tercero para que los represente, los organicen y regule sus actividades, sus acciones.

El Estado, a partir de la teoría política planteada por Montesquieu expresa sobre la necesidad de realizar una división de las funciones del mismo, cada una de las cuales con atribuciones y deberes propios pero interrelacionados, no solo con la intención de optimizar la organización, sino como una limitación al poder que se hasta antes de la existencia de esta organización, se concentraba en una sola persona, o institución jurídica.

Así, la función legislativa, a la que se encarga la producción normativa, es la que tiene a su cargo esta exclusiva potestad, y ello es justamente lo que se ha denominado como principio de reserva de ley. Pues es necesario recordar, que hasta antes de esta división de las funciones o poderes del Estado como algunos lo denominan, la capacidad de enunciar leyes, tipificar delitos, establecer sanciones, juzgar, estaba concentrada en el poder absolutista de una sola persona, el rey.

El surgimiento de la división de funciones del Estado, y la aparición de principios jurídicos, como el de reserva de ley, no solo que son una evolución de la organización humana, sino se constituyen en una limitante a la concentración de poder.

#### 1.1 Antecedentes

La reserva de ley tiene como primer antecedente histórico la monarquía inglesa con la autoridad del Rey Juan, identificado como *Juan sin tierra* debido a la pérdida de algunos territorios que cayeron bajo el dominio francés durante el siglo XIII.

El poder que poseía el rey se ponía de manifiesto también en la capacidad para establecer tributos cada vez menos agradables a la nobleza, con la finalidad de enfrentar los problemas políticos y sociales que afectaban al reino inglés. Esa recurrente creación y elevación de cargas tributarias fue una de las causas para la pérdida de los territorios que Inglaterra poseía en su vecindario continental. El descontento de la nobleza ocasionó que el rey fuera limitado en su poder de creación de impuestos mediante la institucionalización de un acuerdo que restringía tal labor al monarca. Este documento se lo conoce como la Carta Magna, en el que se estableció un limitante al poder arbitrario del rey, destacando el de la fijación de impuestos.<sup>1</sup>

A este respecto, sostienen Solís y otros que;

La burguesía necesitaba la libertad para actuar en la esfera económica y, por ende, un cierto poder político. Este se expresaba en la capacidad normativa y en la reserva de determinados ámbitos, de tal forma que el conflicto entre la burguesía y el príncipe va a solventarse en el parlamento. Aquella de participar de la legislación e incluso monopolizarla como medio de controlar y limitar la administración que estaba en las manos de los príncipes.<sup>2</sup>

La necesaria acotación del poder político y de la actuación pública a la ley, siendo ésta producción del Parlamento como estamento de representación popular en el marco de la indispensable separación de poderes y del respeto a los derechos de las personas, también se hace presente en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, principal instrumento devenido de la Revolución Francesa. Como evidencia de ello, el ordinal segundo de este documento determina que: “La finalidad de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Esos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión”.

Sobre la reserva de ley en materia penal, el ordinal octavo del referido documento, enuncia: “La ley no debe imponer otras penas que aquéllas que son estricta y evidentemente necesarias; y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley promulgada con anterioridad a la ofensa y legalmente aplicada”.

---

<sup>1</sup>Jorge Abelardo Ramos, *Historia de la Nación Latinoamericana* (Colombia: Publicaciones PEARSON, 2010), p. 115.

<sup>2</sup>Azhálea Solís, Gustavo Vega y Freddy Blandón, *Tratado elemental de derecho constitucional nicaragüense* (Sevilla: Universidad de Sevilla, Secretariado de Publicaciones, 1999), p. 83.

Con referencia a nuestro país, podemos indicar que desde los inicios de la vida republicana ya se observa la incorporación de este principio. Así, en la Constitución del Estado del Ecuador de 1830 el artículo 58, dentro del título VIII sobre los derechos civiles y garantías, ya consideraba la exigencia de una ley para el juzgamiento y sanción de delitos, señalando que: “Ningún ciudadano puede ser distraído de sus jueces naturales, ni juzgado por comisión especial, ni por ley que no sea anterior al delito [...]”. Como puede advertirse, en virtud de este precepto se traslucía la presencia de los principios de reserva de ley y de tipicidad en materia penal. Aspecto que ha sido igualmente observado por las sucesivas constituciones ecuatorianas hasta la que rige actualmente.

## 1.2 Conceptualización

Como expresión del Estado de Derecho, el principio de reserva de ley aparece como parte integrante fundamental de los preceptos contenidos en los marcos normativos constitucionales modernos.

Refiriéndose al principio, Ignacio de Otto sostiene que:

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>3</sup>

La reserva de ley constituye un recaudo reconocido constitucionalmente para el establecimiento y regulación de materias que por su importancia y trascendencia deben ser obra privativa de la Función Legislativa del Estado. Hay que apuntar, asimismo, que a la luz de las normas constitucionales actuales, se constata una marcada orientación hacia la independencia de las funciones del Estado, en el sentido de asegurar mecanismos de contrapeso que promuevan un equilibrio de poder y eviten a toda costa los excesos o abusos en el ejercicio de prerrogativas públicas. Se habla, con razón, de funciones más que de poderes, puesto que es el pueblo, como soberano, el único titular de ese poder y el que fundamenta la organización del

---

<sup>3</sup> Ignacio de Otto, *Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes* (Barcelona, Editorial Ariel Derecho S.A., 2008), p. 19.

Estado, y es precisamente esta organización, a través de los distintos estamentos que la componen, que actúa como mandatario de la voluntad popular, por eso se ha de insistir en que es más apropiado hablar de funciones del Estado que de poderes.

Siguiendo con el análisis, el principio en cuestión revela que cualquier otra función del Estado que no sea la legislativa se encuentra impedida de regular primariamente materias que por su trascendencia son objeto de establecimiento y regulación exclusivamente por ley. De ahí justamente el nombre de “reserva” en el sentido de limitación, y “de ley” por ser el Parlamento (Asamblea Nacional) que, al ejercer la representación popular, privativamente ha de normar situaciones que al tiempo de reconocer y asegurar derechos también pueda consignar obligaciones, deberes y exigencias a ser cumplidas por cada uno de sus destinatarios.

Abonando lo dicho, se señala también que la reserva de ley configura “el mandato que la Constitución hace al legislador, de tal forma que no puede ser regulada la materia por ningún otro tipo normativo, que no sea la ley. Ello tiene como objeto una mayor garantía en el desarrollo de la materia, debido a que la ley habrá de ser debatida y aprobada en el Parlamento”.<sup>4</sup>

A este respecto García Morillo manifiesta que, la reserva de ley es la garantía de la libertad en la materia penal y tributaria especialmente: solo el legislador formal, puede regular la normativa de un Estado, en estas materias en particular. La reserva de ley, al estar generalmente incorporada en la Constitución es una garantía instituida por el constituyente para la limitación del poder arbitrario del Estado y de sus autoridades en las diferentes funciones, y ello se deriva en la seguridad y respeto a los derechos que tienen las personas, estimados también en la misma Constitución, así, la reserva de ley, es una de las principales coberturas constitucionales por los fines señalados.<sup>5</sup>

De las materias llamadas a ser reguladas por ley según prescripción constitucional figuran, entre otras, la penal y la tributaria. Esta reserva se explica por la naturaleza de las materias que, de manera general, conllevan la atenuación justificada de ciertos derechos por la preeminencia de otros, lo que plantea una tarea

---

<sup>4</sup> Ramón País Rodríguez, Lucrecio Rebollo, *Introducción al Derecho I* (Madrid: Editorial Dykinson, 2009), p. 62.

<sup>5</sup> García Morillo, J., 2005. *El derecho a la libertad personal*. Valencia: Universidad de Valencia. p. 54

especial que demanda el concurso de un conglomerado de voluntades legitimadas democráticamente y puestas al diseño de un marco regulatorio equilibrado capaz de responder a los intereses públicos y generales que una sociedad organizada exige. En este sentido, podría decirse que el derecho de propiedad se atenúa por el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, o que la libertad individual se compromete temporalmente para asegurar medidas de rehabilitación orientadas a evitar nuevos perjuicios a la sociedad por acciones u omisiones que han motivado el juzgamiento e imposición de sanciones al sujeto infractor. Ante esta situación resulta entendible que una instancia con legitimidad democrática, a la postre la de mayor vigor, al tiempo de asegurar la discusión y debate sobre la pertinencia de regulaciones de esta naturaleza, sea la que concentre esa tarea.

De lo indicado, la reserva de ley también expresa la limitación de las otras funciones del Estado para la regulación de materias que por su trascendencia y repercusión en los ciudadanos implica una tarea de un colectivo de representantes de todos los sectores de la población y no de la voluntad de una sola persona. Con ello se pretende evitar, en el mayor grado posible, una intervención pública autoritaria y lesiva a los intereses generales.

El principio de reserva de ley está ligado a la proposición y fundamento de la división de los poderes del Estado, y a los conceptos fundadores de esta organización social en la visión moderna, que como se sabe tienen su génesis en el planteamiento de Montesquieu del *trías político*, de cual incluso se deriva el constitucionalismo como doctrina jurídica política de la organización estatal.<sup>6</sup> “Se trata de un instrumento destinado a proteger una determinada esfera de la competencia normativa de las cámaras frente a un órgano que tiene, por lo menos, la tendencia a invadir dicha esfera”.<sup>7</sup>

Por ello, cabe la reflexión de Garrorena, al señalar que la reserva de ley tiene sentido “en aquellos contextos en los cuales el poder Ejecutivo posee empuje

---

<sup>6</sup>Prieto, Antonio David, *La división de poderes en las transformaciones del estado de derecho*, <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/la-división-de-poderes-en-las-transformaciones-del-estado-de-derecho-i>

<sup>7</sup>Azhálea Solís y otros, *Tratado elemental de derecho constitucional nicaragüense*, p 85.

funcional y título originario suficiente como para convertir esas amenazas en realidad.”<sup>8</sup>

La reserva de ley, justamente lo que pretende, entre otras cosas, y se ha de insistir en ello, es ser un contrapeso del poder que poseen las distintas funciones del Estado, restringiendo la facultad de que cada una de estas pueda realizar actos legislativos de producción normativa a su arbitrio, y en detrimento de las derechos de las personas y en la información de atribuciones de otras.

Como se ha indicado, el principio de reserva de ley tiene raigambre constitucional, puesto que ante la Ley Máxima, se encuentra consagradas las formas de organización del Estado y la estima de derechos, obligaciones, facultades y atribuciones de los ciudadanos e instituciones de Estado. Al respecto, se sostiene que:

La reserva de ley se ha de ajustar al contexto constitucional y visión de un estado, en donde prime las limitaciones concretadas en sus constituciones dentro de una gama amplia de regulaciones pero también de mínimos principios democráticos y jurídicos que amparen su regulación.

Al ser la reserva de ley un problema que se ahonda respecto de la intención en delimitar o circunscribir a las dos funciones del Estado: legislativa y ejecutiva y, que la mayor parte de los cuestionamientos doctrinarios se centran en ello, se debe precisar que ya desde la conquista revolucionaria por el reconocimiento de los derechos y libertades y equidad de 1789 en Francia se establecen mínimos parámetros que darían luego origen a lo que hoy se conoce como reserva de ley.<sup>9</sup>

Así contextualizado, es la misma Norma Fundamental que establece las materias que deben ser reguladas por ley con la intervención privativa de la Asamblea Nacional y, de igual forma, la que establece como competencia de la Función Ejecutiva el desarrollo de la ley mediante la producción de normativa reglamentaria tendiente a la aplicación de la ley o para asegurar su debida ejecución.

Esta diferenciación nos lleva al análisis del marco de acción legislativa en mérito de la reserva de ley, respecto de las atribuciones atinentes al ámbito regulatorio que han sido reconocidas al Ejecutivo. Cabe aquí mencionar que: “Tradicionalmente se ha entendido que al momento de disciplinar una determinada

---

<sup>8</sup> *Ibid.*

<sup>9</sup> José Chalco, *La Facultad Reglamentaria del Ejecutivo: atribuciones, intensidad, problemas de ejercicio y control* (Cuenca: Editorial Facultad de Ciencias Jurídicas Universidad del Azuay, 2015), p. 29.

materia se debe establecer previamente cuáles materias son de ley y, por vía de exclusión, cuáles son de reglamento autónomo”.<sup>10</sup>

Lo dicho implica entrar a revisar el alcance de la reserva de ley en torno a lo que se designa como el dominio legal máximo y el de dominio legal mínimo.

a. El dominio legal máximo

Este sistema concibe que la ley debe regular el ámbito macro o sustantivo de lo que pretende normar, por lo general le corresponde al órgano legislativo, por mandato constitucional, expedir normas jerárquicamente superiores y que se constituyen en la moldura en la que posteriormente otro órgano estatal, como el ejecutivo puede reglamentar la materia inicialmente emitida por la ley procedida del legislativo. Justamente de este ámbito amplio de abarcar la legislación se deriva el nombre de dominio máximo legal.<sup>11</sup>

Sobre el dominio legal máximo, el autor Félix Gerónimo emite un concepto que afianza lo señalado, en el sentido de que la legislación adjetiva escapa al dominio legal máximo, “en el que la potestad reglamentaria se extiende solamente a las materias no reguladas por la ley”<sup>12</sup>

El sistema de dominio legal máximo o de dominio reservado a la ley, es en el que ésta debe contener solamente aquellas normas destinadas a resolver los problemas más importantes de la Nación, esto es, limitada sólo a las bases esenciales sobre el ordenamiento jurídico que establece, pero sin penetrar al ámbito exclusivo de la potestad reglamentaria propia del órgano ejecutivo.”<sup>13</sup>

Expresado de otro modo y en base al concepto de la Cámara de Diputados de Chile que se citó anteriormente, la reserva de ley en su acepción de dominio legal máximo, otorga al órgano ejecutivo la capacidad de reglamentar en las materias que la ley no las hubiere realizado, la explicación antedicha, resulta ser una apreciación manifestada desde el punto de vista de la función ejecutiva.

---

<sup>10</sup> Eduardo Cordero, *El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria* (Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, 2009).

<sup>11</sup> José Magalhães, *Estudio Jurídico Comparativo de los Modelos Legales* (Cádiz, Editorial Universidad de Cádiz, 2011), p 42.

<sup>12</sup>Félix Gerónimo, *Teoría General de Introducción al Derecho Dominicano* (Madrid: editorial Colegio de Abogados, 2011), p 222.

<sup>13</sup> Cámara de Diputados de Chile, <http://www.camara.cl/index.aspx>, 2013.



Se puede citar también a Bascuñán quien emite la siguiente definición a este respecto:

La reserva legal máxima o dominio máximo legal es aquel ámbito de competencia en donde una norma superior, que en este caso es la Constitución, determina taxativamente las competencias, en virtud de su materia, para que la norma jerárquicamente inferior regule los asuntos competencialmente asignados. Este tipo de dominio legal hace referencia expresa, *numerus clausus*, de las materias que han de normarse, por tanto imposibilita al órgano encargado de su expedición que regule otras materias que están más allá de su competencia asignada.<sup>14</sup>

En conclusión, la reserva de ley como expresión del ámbito del dominio legal máximo indica su direccionamiento a normar a nivel macro y sustancial las materias encomendadas constitucionalmente como normas generales de interés común en la estructura jurídica del Estado, dejando que las normas reglamentarias y de menor jerarquía frente a la ley producida en la legislatura, sean originadas por el organismo o institución estatal que al ley lo permita y que por lo general es del ámbito de la función ejecutiva.

#### b. El dominio legal mínimo

Siguiendo la línea doctrinaria descrita, “El ordenamiento legal mínimo es en el que la potestad reglamentaria alcanza a toda materia objeto de regulación de las leyes”,<sup>15</sup> es decir, que abarca la producción legislativa total, inclusive de las normas jurídicas consideradas secundarias.

Desde el punto de vista del sistema de dominio legal mínimo ocurre justamente lo contrario al dominio máximo legal. Así, le correspondería al organismo legislativo del Estado el establecimiento no solo de leyes sino también de reglamentos que viabilicen la aplicación de la ley sustantiva. Es decir, la reserva legal mínima es el ámbito de competencia en donde una norma superior, que en este caso es la Constitución, determina de manera ejemplificativa o de modo general las competencias, en virtud de la materia, para que la norma jerárquicamente inferior las regule.

---

<sup>14</sup> Antonio Bascuñán, *El Principio de la Distribución de Competencia como criterio de Solución de Conflictos de Normas Jurídicas* (Santiago, Pontificia Universidad Católica de Chile, 1998), p 34

<sup>15</sup> Félix Gerónimo, *Teoría General...*, p 223.

Madariaga, corrobora el concepto del dominio legal mínimo expresando sin embargo una jerarquización de la ley y el reglamento. Así la autora define al dominio legal mínimo, como el sistema jurídico legislativo mediante el cual “es posible al intervención tanto del legislador tanto de la potestad reglamentaria, campo concurrente debe prevalecer, por cierto, la disposición de mayor jerarquía, que es la ley.”<sup>16</sup>

En algunos aportes doctrinarios se cambian las denominaciones anteriormente citadas de los sistemas de la reserva de ley por el de la reserva de ley absoluta y la relativa, que correspondería al dominio máximo legal en el primer caso, y en la segunda denominación se asimilaría al dominio mínimo legal.

La reserva absoluta es aquella donde la materia reservada puede ser instruida solamente por normas primarias, consideradas como leyes superiores; en cambio la relativa, es la que se utiliza con mayor frecuencia en algunas constituciones modernas, exigiendo la presencia de una ley o disposición con rango de ley, para determinar los elementos esenciales y dejándose potestad a la función u órgano ejecutivo para el complemento de los elementos no sujetos a la mencionada reserva de ley, es decir permitiendo que tal normativa reglamentaria sea establecida por los estamentos administrativos del Estado.

### 1.3 Fundamento Constitucional

Como se ha señalado, el principio de reserva de ley tiene pleno reconocimiento constitucional, como se demuestra de la Constitución de la República del Ecuador 2008 (CRE)<sup>17</sup>. Principio que opera para el establecimiento y regulación de materias que por su trascendencia y efecto general deben imperiosamente estar contenidas en la ley.

---

<sup>16</sup> Madariaga Gutiérrez, M., 1993. Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XX. segunda ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile. p.59

<sup>17</sup> Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.

El artículo 132 de la CRE determina como prerrogativa de la Asamblea Nacional la aprobación de leyes, entendidas éstas como normas de carácter general de interés común, siendo exigible tal situación para los siguientes casos:

2. Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes.
3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.
4. Atribuir deberes, responsabilidades y competencias a los gobiernos autónomos descentralizados.
5. Modificar la división político-administrativa del país, excepto en lo relativo a las parroquias.
6. Otorgar a los organismos públicos de control y regulación la facultad de expedir normas de carácter general en las materias propias de su competencia, sin que puedan alterar o innovar las disposiciones legales.

En materia tributaria, se observa la exigencia del principio de reserva de ley conforme lo detalla el número 3 de la referida disposición constitucional. Aspecto que es corroborado por el artículo 120 número 7 de la CRE que establece, dentro de las atribuciones y deberes de la Asamblea Nacional, la de crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. Asimismo, estas disposiciones se relacionan con la contenida en el artículo 301 de la CRE, que determina:

Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Estas normas constitucionales prevén obligatoriamente la expedición de ley para la creación, modificación, exoneración y supresión de tributos, sin perjuicio de aquellos que pueden ser creados, modificados, exonerados o suprimidos por otro tipo de norma, como es el caso puntual de los gobiernos autónomos descentralizados (con la exclusión de los gobiernos parroquiales rurales) para las tasas y contribuciones especiales, mediante la expedición de ordenanzas. Se constata entonces una flexibilización del principio de reserva de ley en el caso de tributos que por competencias reconocidas constitucionalmente a los gobiernos autónomos descentralizados puedan establecerse, mediante su propia normativa, aunque señalándose que sea de acuerdo con lo que determine la ley. Este condicionamiento,

según las disposiciones constitucionales que prevén las competencias de los gobiernos autónomos descentralizados, no operaría para los gobiernos municipales dada la directa autorización que al respecto contiene el artículo 264 número 5 de la CRE.

Llegado al punto que interesa, se constata el principio de reserva de ley como aspecto central para la configuración del régimen sancionatorio en el Ecuador, y que incluye la normativa que en ese orden se genera con ocasión del establecimiento y aplicación de los tributos.

Vale recordar, entonces, el ya invocado artículo 132 de la CRE respecto a la reserva de ley, cuyo número 2 consigna la exigencia de una ley para la tipificación de infracciones y el establecimiento de las sanciones correspondientes.

Esta disposición se relaciona con la contenida en el artículo 76 de la CRE sobre el derecho al debido proceso, cuya concreción exige la observancia de ciertas garantías básicas como la citada en el número 3 de ese artículo, que dice:

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.

En el marco de la tipificación normativa, se reafirma la exigencia de contar con una ley para el establecimiento de infracciones y sanciones en el ámbito penal, administrativo o de otra naturaleza, dejando en evidencia la prevalencia de los principios de tipicidad y de reserva de ley en materia sancionatoria, con el agregado de que la sanción no puede devenir de otra norma que no sea la propia Constitución o la ley.

#### 1.4. Desarrollo legal

En sujeción a las disposiciones constitucionales revisadas en el apartado anterior, el legislador, en la tarea de expedición de leyes con contenido sancionatorio, ha obrado en consideración al criterio de especialidad y en atención a los bienes objeto de protección del Derecho sancionador. Así, ha estructurado un marco

normativo general de orden penal contenido actualmente en el llamado Código Orgánico Integral Penal (COIP).<sup>18</sup>

Con particular referencia a la materia tributaria, las infracciones se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

La primera corre en el ámbito penal, en tanto que la segunda y tercera operan en el ámbito administrativo. En este punto vale aclarar que el artículo 315 del Código Orgánico Tributario (COT)<sup>19</sup> sobre la clasificación de las infracciones tributarias hace mención exclusivamente a las contravenciones y faltas reglamentarias. Se entiende, de acuerdo con lo antes mencionado, que esta clasificación tiene relación con las infracciones tributarias que operan en el ámbito administrativo, cuyo juzgamiento y sanción, de conformidad con la ley (COT), está a cargo de la Administración Tributaria.

En este orden de ideas, el delito tributario y las consecuentes sanciones constan tipificados en el Código Orgánico Integral Penal en el artículo 298 que hace referencia a la *defraudación tributaria*, incluida como parte de los delitos contra el régimen de desarrollo. En materia aduanera, el delito de defraudación aduanera se encuentra tipificado en el artículo 299 del mismo COIP que hace parte de los delitos contra la administración aduanera.

De otro lado, las contravenciones y faltas reglamentarias en materia tributaria, como infracciones propias del Derecho Administrativo sancionador, se encuentran tipificadas en el Código Orgánico Tributario en los artículos 348 y 351, respectivamente; en tanto que, las sanciones constan en el artículo 349 y artículo innumerado siguiente al artículo 351 del mismo marco legal.

Habrà que remarcar que las infracciones (específicamente las contravenciones y faltas reglamentarias) y las sanciones que devienen de éstas, que hacen parte del Derecho administrativo sancionador, particularmente referidas a materia tributaria, no solo figuran en el Código Orgánico Tributario, sino también en otras leyes que, siendo del mismo carácter o formando parte de un ordenamiento general con otras

---

<sup>18</sup> Ecuador, Código Orgánico Integral Penal, publicado en el Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero de 2014.

<sup>19</sup> Ecuador, Código Tributario, Codificación 9, publicada en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005. El carácter de ley orgánica de esta normativa devino de la disposición final segunda de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

materias, se orientan a la creación y regulación de tributos concretos. En este sentido, con alusión al primer caso podría señalarse a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno,<sup>20</sup> que crea y regula los impuestos nacionales como el impuesto a la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto a los consumos especiales; o, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador<sup>21</sup> que crea y regula, entre otros, el impuesto a la salida de divisas. En el segundo caso podría mencionarse al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI)<sup>22</sup> que, entre otros aspectos, crea y regula los tributos al comercio exterior; el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)<sup>23</sup> que, entre otros puntos, crea y regula los tributos locales de financiación de los gobiernos autónomos descentralizados. Y así otros marcos legales que, con ocasión de regulaciones tributarias, incluyen un régimen sancionatorio.

Finalmente, en esta parte debe señalarse que el artículo 4 del Código Orgánico Tributario recoge el principio de reserva de ley, que no solo vincula al Derecho tributario en sus vertientes material, formal y procesal, sino también al Derecho sancionador. Así se corrobora cuando esta disposición hace referencia a las *demás materias reservadas a la ley*, parte que, a su vez, va en concordancia con el enunciado constitucional de reserva de ley (Art. 132.2 CRE) respecto de la tipificación de infracciones y sanciones. De hecho, el propio Libro Cuarto del Código Orgánico Tributario contiene regulaciones atinentes a esta materia.

## 1.5. Sobre las infracciones y sanciones en materia tributaria

### a. Las infracciones

Con anterioridad a la expedición del Código Orgánico Integral Penal, la legislación tributaria contenida en el Código Orgánico Tributario clasificaba a las infracciones tributarias en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Sin

---

<sup>20</sup> Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Codificación 26, publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

<sup>21</sup> Ecuador, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

<sup>22</sup> Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

<sup>23</sup> Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010.

embargo, con las reformas efectuadas por el COIP al Código Orgánico Tributario, las infracciones tributarias se remiten a contravenciones y faltas reglamentarias.

En el afán de entender esta modificación que hace el legislador, diríamos que la diferenciación responde a que las contravenciones y faltas reglamentarias se identifican como infracciones inherentes al Derecho administrativo sancionador, en este caso en materia tributaria. Por otro lado, el delito con connotación tributaria (defraudación) no ha dejado de ser una infracción, lo que ha ocurrido es que su tipificación consta desarrollada estrictamente en el ámbito penal y por lo tanto se halla tipificado en el código de esa materia, COIP.

Desde la doctrina se ha señalado que los delitos responden a situaciones reveladoras de mayor gravedad en relación con aquellas que configuran las contravenciones o faltas reglamentarias. El delito:

Hace referencia al daño que determinada conducta realiza sobre los derechos de bienestar y seguridad que tiene toda persona y olvidar por completo el sobrevalorado daño hecho al Estado y a sus instituciones o al sistema social, político y económico de la sociedad.<sup>24</sup>

El delito implica una voluntad de causar daño, (dolo), y ello es sancionado de diferente manera, por contener ese elemento de voluntad de acción dañosa. De ahí la diferencia en la clasificación de las infracciones.

De hecho, el anterior artículo 316 del COT, en una descripción de los elementos constitutivos de las infracciones, señalaba que para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo, en tanto que, para la configuración de las contravenciones y faltas reglamentaria, basta la transgresión de la norma. Esto a su vez explica que los delitos sean juzgados y sancionados por la justicia penal, y que las contravenciones y faltas reglamentarias (por ser infracciones más leves) sean juzgadas y sancionadas por la autoridad administrativa, en este caso por la propia Administración Tributaria.

#### Defraudación tributaria

Para empezar con un encuadramiento conceptual, la defraudación como expresión del ilícito tributario es la “vulneración de las normas tributarias mediante

---

<sup>24</sup> Silva, A., 2007. Criminología y conducta antisocial. primera ed. México: Editorial Pax de México. p. 86

una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”.<sup>25</sup>

Acorde con la actual tipificación, la defraudación tributaria consta en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal (dentro de los delitos contra el régimen de desarrollo), que hace mención al hecho de que una persona simule, oculte, omita, falsee, o engañe en el proceso de determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte, los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero. En ello, el legislador ha considerado 19 supuestos configurativos de esta infracción.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Gabriela Ríos Granados, “El ilícito tributario”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, coord., *Manual de Derecho Tributario* (México: editorial Porrúa Manual de Derecho Tributario, 2005) p. 293.

<sup>26</sup> Según el artículo 298 del COIP, la defraudación tributaria se configurará cuando la persona incurra en 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, 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.



Seguidamente a estos eventos, la disposición enuncia las penas aplicables al delito de defraudación, con la inclusión también de la defraudación agravada (la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores) y que, por la gravedad, en todos los supuestos se considera las de mayor rigor, a saber: penas privativas de la libertad.

#### Contravenciones y faltas reglamentarias

Las contravenciones y faltas reglamentarias “constituyen transgresiones a deberes formales, reglamentos y normas secundarias de obligatoriedad general que contienen obligaciones formales de los sujetos pasivos, o deberes formales cuando se refieren a personas ajenas a las relaciones jurídicas tributarias”.<sup>27</sup>

Estas infracciones se encuentran tipificadas en el Código Orgánico Tributario.

El artículo 315 del COT sobre las clases de infracciones, establece que:

Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes.

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general.

En concordancia con esta disposición, sobre las contravenciones el artículo 348 del COT, define que:

[...] Son contravenciones tributarias, las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.

---

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.

<sup>27</sup> Boris Barrera Crespo, *El delito tributario, elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*, Serie Magister, v. 66 (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Abya Yala/Corporación Editora Nacional, 2005) 25-26.

En tanto que, sobre las faltas reglamentarias, el artículo 351 del COT, indica:

Son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos.

Tras la tipificación de estas dos infracciones tributarias, resulta pertinente aludir a las sanciones que en este campo se determinan.

#### b. Las sanciones

Prestos a realizar una aproximación conceptual, diríamos que la sanción representa la consecuencia prevista por el ordenamiento jurídico en los casos de comisión de un ilícito tipificado como infracción, al igual que en casos omisivos.<sup>28</sup>

La sanción por tanto es el punición, el castigo, que se impone a un individuo, sea en sus bienes jurídicos reales o personales, por haber contravenido, inobservado u omitido el cumplimiento de la acción, de la conducta que manada una ley.

Enfatizando en sus efectos que ocasiona la sanción, se sostiene que esta:

Es un castigo por cuanto afectará el patrimonio o el desarrollo normal de actividades del infractor, por ejemplo, si se ordena el cierre del negocio, durante los días en que este cerrado el local el infractor no percibirá ingresos en ese local. De la misma forma sucede si se le aplica una multa que es de carácter pecuniario por cuanto deberá cumplir con pagarla sino esta puede ser cobrada mediante la cobranza coactiva. La sanción tributaria es la consecuencia lógica de la infracción, es el castigo impuesto al infractor por la Administración tributaria o el Acreedor tributario, de ahí su naturaleza de sanción tributaria.<sup>29</sup>

La aplicación de una sanción implica necesariamente la existencia previa de una ley que tipifique una acción como delito, este requisito se ha denominado como el principio de legalidad, que justamente consiste en el establecimiento de la tipicidad para sancionar una conducta y acción humana. El describir acciones antijurídicas, “busca precisamente la tipicidad, y ello es describir de manera clara, precisa y

---

<sup>28</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, en Revista de Derecho FORO, núm. 15, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, I semestre 2011), 23.

<sup>29</sup> Landwell, Abogados y Asesores Fiscales, *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional* (España, Editorial Lex Nova, 2010) 449.

concreta y no de manera genérica o imprecisa, las acciones y conductas, para evitar las interpretaciones.”<sup>30</sup>

Respecto del principio de legalidad, el Dr. Ernesto Albán Gómez, manifiesta que este es “una parte medular del Derecho Penal moderno, y que es una garantía básica de los ciudadanos.”<sup>31</sup> Por cuanto solo podrán ser sancionados en virtud de que así lo establezca la norma legal, limitando así el poder punitivo arbitrario que podría ejercer el Estado.

En materia tributaria, lógicamente que a la aplicación de una sanción le compele la tipificación de una normativa que establezca, por una lado la sanción en si misma, y que se tipifique la acción y conducta atribuible de sanción. “en términos elementales la tipicidad en materia tributaria, es la determinación legal de una conducta concreta que vulnere un principio jurídico que constituye el bien jurídico protegido por la ley tributaria.”<sup>32</sup> Que en este caso es el cobro de recursos económicos para las arcas fiscales.

Por excelencia el delito tributario es la defraudación, misma que Albán define como los delitos “en los que la conducta nuclear tiene un ingrediente fraudulento destinado a producir un beneficio económico al sujeto activo, con perjuicio del sujeto pasivo.”<sup>33</sup> Elementos que como evidenciarse son característicos y que encajan plenamente en el delito tributario.

El artículo 323 del Código Orgánico Tributario establece una serie de sanciones que devienen del cometimiento de infracciones tributarias. Al respecto, dicha disposición enuncia como penas las siguientes: a) multa; b) clausura del establecimiento o negocio; c) suspensión de actividades; d) decomiso; e) incautación definitiva; f) suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; g) suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; y, h) suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.

---

<sup>30</sup> González Monguí, P. E., 2001. Derecho penal en las relaciones laborales públicas y privadas. primera ed. Bogotá: Editorial Legis S.A. p. 44

<sup>31</sup> Ernesto Albán, 2004. *Manual de derecho penal ecuatoriano: parte general*. primera ed. Quito: Ediciones Legales. p. 1

<sup>32</sup> Banacloche Pérez, J., 2005. *Guía práctica de sanciones tributarias*. primera ed. Madrid: La LEY. p. 36

<sup>33</sup> Ernesto Albán, 2004. *Manual de derecho ... p. 181*

Adicionalmente se señala que dichas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.

### Multas

La multa es una sanción de carácter pecuniario que conlleva una detracción patrimonial, referida al pago de una suma dineraria, que no abona al propósito de sostener las finanzas públicas, sino al mantenimiento del orden jurídico acorde a su naturaleza preventivo-represiva.<sup>34</sup>

La regulación general en términos cuantitativos de las multas por infracciones administrativas tributarias se encuentra contenida en el Código Orgánico Tributario.

Al efecto, para el caso de contravenciones el artículo 349 del COT determina que la multa, como pena pecuniaria aplicable a éstas, oscilará entre un mínimo de 30 dólares y un máximo de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América. Sanción que obrará sin perjuicio de otras que, para cada infracción, se establezcan legalmente. Una situación de relieve en este punto refiere a que estos límites no serán aplicables en los casos de contravenciones en los que la norma legal prevea sanciones específicas.

En lo tocante a las faltas reglamentarias, el artículo innumerado siguiente al artículo 351 del COT, establece que ante este tipo de infracciones se aplicará una multa que no sea inferior a 30 dólares ni superior a 1.000 dólares de los Estados Unidos de América. Sanción que al igual que en el caso anterior, se generarán sin perjuicio de otras que para cada infracción, se establezcan en norma legal.

### Clausura del establecimiento o negocio

Según el artículo innumerado a continuación del artículo 329 del Código Tributario “[...] La clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado”.

Esta sanción opera mediante acto administrativo, la misma que no puede durar más de tres meses, salvo casos especiales previstos en la ley.

---

<sup>34</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador*, p. 28.

De lo indicado, se puede complementar que la clausura del establecimiento es cerrar o suspender temporal o definitivamente el funcionamiento de algo, mediante la aplicación de una sanción a sus dueños o administradores, por el incumplimiento de normas o reglamentos (deberes formales) a los que estaban obligados.<sup>35</sup>

#### Suspensión de actividades

Sobre esta sanción, se sostiene que la suspensión de las actividades tiene un carácter transitorio. Consistente en una pena de inhabilitación temporal.<sup>36</sup>

De acuerdo con el segundo artículo innumerado a continuación del artículo 329 del COT, esta sanción opera en los casos que, por la naturaleza de las actividades económicas de los infractores, no pueda aplicarse la sanción de clausura, esta inhabilitación se deberá notificar a las autoridades correspondientes, a los colegios profesionales y a otras entidades relacionadas con el ejercicio de la actividad suspendida.

#### Decomiso

Consiste en la pérdida de los instrumentos y efectos del delito o infracción. En el decomiso se presenta una pérdida parcial de los bienes de una persona, por las razones del interés público contenidas en la legislación.

El decomiso aparece como una sanción o pena que priva a una persona de bienes muebles sin indemnización, por la infracción de una ley administrativa o penal.<sup>37</sup> En el caso ecuatoriano, esta medida ya no corre en el régimen administrativo sancionatorio tributario.

#### Incautación definitiva

La incautación se refiere a privar a alguien de sus bienes y aplicarlos a la hacienda pública o al fisco por efectos del cometimiento de una infracción.<sup>38</sup>

Con relación a esta figura, el artículo innumerado cuarto siguiente al artículo 329 del COT señala que: “La incautación definitiva es la pérdida del derecho de dominio, dispuesta por la autoridad administrativa o jurisdiccional”.

---

<sup>35</sup> Rodrigo Patiño Ledesma, *Léxico Jurídico Tributario*. (Ecuador, Editorial Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1996) 126.

<sup>36</sup> Manuel Gómez, *Comentarios al código penal* (Valladolid, editorial Lex Nova, 2010) 282.

<sup>37</sup> Ebert Udo, *Derecho penal parte general* (España, editorial Said Escudero Irra, 2010) 307.

<sup>38</sup> Antonio Cayón, *Códigos de la Ley* (España, editorial Walter Kluwer, 2007) 231.

## Suspensión o cancelación de inscripciones autorizaciones y patentes

Este tipo de sanción impide de manera temporal o definitiva, según el caso, el ejercicio de actividades comerciales o industriales, medida que se incluye en las sanciones consideradas por el régimen tributario, de acuerdo con el artículo innumerado quinto siguiente al artículo 329 del COT, complementado que: “El sancionado con pena de suspensión o cancelación de inscripción, autorización o de patente podrá rehabilitarlas, si hubiere transcurrido un año desde la ejecutoria de la resolución administrativa o sentencia que impuso la pena, siempre que el sancionado dentro de ese lapso no hubiere sido condenado por nueva infracción tributaria”.

## Suspensión y destitución del desempeño de cargos públicos

Estas medidas se agregan a las sanciones previstas en el régimen tributario ecuatoriano, constantes en los artículos innumerado sexto y séptimo luego del artículo 329 del COT, que vincula a la actuación pública.

En el primer caso se refiere a la suspensión del servidor público en el desempeño de su cargo, tras el juzgamiento de la infracción, indicándose que durante el tiempo de suspensión en el desempeño del cargo público, no tendrá derecho a percibir remuneraciones ni pago por concepto alguno. Aclara también la norma que la suspensión, de acuerdo con la gravedad de la infracción, no podrá exceder de treinta días.

En el segundo opera la destitución de cargos públicos al funcionario o empleado que fuere responsable como autor, cómplice o encubridor de un delito, o en el caso de reincidencia en las contravenciones.

Para el caso de delitos tributarios, de acuerdo con las prescripciones penales correspondientes, son susceptibles de aplicación todas las sanciones que se han indicado, agregándose una, que opera exclusivamente en justicia penal, como es la pena privativa de libertad.

### 1.6 Jurisdicción y competencia relativa a las infracciones y sanciones tributarias

Conviene iniciar indicando el significado etimológico de jurisdicción, así, el término se deriva de los vocablos latino *juris dictio* que significa declarar el derecho;

se entendería entonces por jurisdicción a la capacidad de juzgar y ejecutar lo juzgado.

Para el autor Juan Colombo, la jurisdicción es: “El poder o autoridad que tiene alguno para gobernar y poner en ejecución las leyes y especialmente, la potestad de que hayan revestidos los jueces para administrar justicia”.<sup>39</sup>

En lo referente a la competencia, Couture, citado por Ossorio, la define “como medida de jurisdicción asignada a un órgano del Poder Judicial, a efectos de la determinación genérica de los asuntos en que es llamado a conocer por razón de la materia, de la cantidad y del lugar”.<sup>40</sup>

Hay que acotar que la jurisdicción y la competencia nacen de la ley, y es a través de esta norma que acreditan su desarrollo. En el caso que analizamos, los marcos legales referidos a estos aspectos se los constata en el Código Orgánico Tributario, en el Código Orgánico Integral Penal y en el Código Orgánico de la Función Judicial.

De lo dicho, la noción de jurisdicción se acopla básicamente para las infracciones que corren en el ámbito penal, que al caso tributario en el contexto ecuatoriano corresponde exclusivamente al delito de defraudación tributaria. La autoridad judicial competente según prescripciones del COIP y del Código Orgánico de la Función Judicial (Art. 225.6) es el juez de garantías penales, quien deberá sustanciar y resolver las causas en todos aquellos procesos de ejercicio público de la acción penal determinada por la ley.

En cambio, las contravenciones y faltas reglamentarias de orden tributario operan en el ámbito administrativo y son las autoridades administrativas las competentes para el juzgamiento e imposición de sanciones ante su cometimiento. Como se ha dicho, este tipo de infracciones hacen parte del Derecho Administrativo sancionador, por ello también podría identificárselas como infracciones administrativas.

---

<sup>39</sup> Juan Colombo, *La Jurisdicción en el Derecho Chileno* (Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1991), p 32.

<sup>40</sup> Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales* (Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2006), p 182.

Al efecto, de acuerdo con el artículo 362 del Código Orgánico Tributario, la acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, que es 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 de los contribuyentes o responsables, con base en el conocimiento y comprobación de la misma autoridad, con ocasión del ejercicio de sus funciones, o por denuncia que podrá hacerla cualquier persona. Esta disposición tiene alcance para todas las Administraciones Tributarias, esto es, a nivel central (SRI), a nivel descentralizado y de excepción.

En resumen de lo manifestado en este capítulo, los principios de legalidad y de reserva de ley se constituyen sin duda en instituciones jurídicas que tiene la finalidad de limitar el poder de las funciones del estado entre sí, estableciendo un contrapeso de poder entre ellas, pues cada una se encuentra en la potestad de ejercer ciertas atribuciones; así la producción de la leyes es privativa de la legislatura, y en esa virtud las normas emanadas por esta función son las únicas que pueden establecer sanciones, tipificar delitos, y normar las actividades de los distintos sujetos jurídicos que conviven y habitan en un Estado.

Especialmente los principios enunciados se hallan instituidos en la Constitución de los Estados, que es la norma máxima que rige el que hacer jurídico y la organización de esta organización jurídico social.

Es en la materia penal y tributaria en donde principalmente se hace evidente la necesidad y aplicación del principio de reserva de ley, pues las leyes que tipifican y sancionan infracciones, y que imponen contribuciones pecuniarias a los individuos, en esos ámbitos son de producción exclusiva y excluyendo de la función legislativa. Ello en virtud de que, a más de proteger las personas del poder estatal, se lo aplica en virtud también de precautelar los bienes jurídicos de los individuos; de las personas en el caso del derecho penal, y del Estado en el caso tributario.



## CAPÍTULO II

Estudio comparado del principio de reserva de ley respecto al régimen sancionatorio en materia tributaria en el resto de países miembros de la Comunidad Andina

El análisis comparativo del Derecho, de las legaciones de otros países se realiza con la finalidad de establecer similitudes, diferencias, evoluciones, aciertos, falencias, que las distintas legislaciones y experiencias jurídicas han tenido en diferentes Estado en las que se han aplicado.

Así la importancia de realizar este tipo de estudio radica en que más de encontrar antecedes legislativos se pueden evidenciar en la aplicación de una ley, los benéficos de esta o las dificultades que ha implicado aplicarla. En el presente caso se ha decidido tomar en consideración la legislación sobre la aplicación del principio de reserva de ley en la creación de impuestos y en las infracciones tributarias y sus sanciones en los sistemas jurídicos de Perú, Bolivia y Colombia, por cuanto, son Estados colindantes al Ecuador, miembros de la Comunidad Andina de Naciones y en donde también se han desarrollado proceso constituyentes de reciente data, como en 1991, en el caso colombiano y en el año 2009, 3n 3l caso de Bolivia.

2.1. Tratamiento del principio de reserva de ley sobre infracciones y sanciones en materia tributaria en Bolivia

Al igual que en la mayoría de los ordenamientos jurídicos de los países latinoamericanos, en el caso boliviano el principio de reserva de ley tiene reconocimiento constitucional. Al efecto, el principio en mención se halla consagrado en la Constitución del Estado Plurinacional de Bolivia.<sup>41</sup> Como se ha señalado, la reserva de ley tiene relación con la exigencia de concentrar la regulación de materias con carácter general y de interés común, de manera exclusiva a la Función Legislativa del Estado. Esto asegura un tratamiento normativo general uniforme y la legitimidad de la actuación pública en virtud del principio democrático.

---

<sup>41</sup> Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, 2009, promulgada en la ciudad de El Alto el 7 de febrero de 2009.

En este sentido, la Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, que es de carácter bicameral en razón de estar constituida por una Cámara de Diputados y por una Cámara de Senadores, es la única con facultad de aprobar y sancionar leyes que rigen para todo el territorio, según lo preceptúa el artículo 145 de la Constitución boliviana. Igualmente, el artículo 158 de la normativa fundamental, dentro de las atribuciones de la Asamblea, determina en el numeral 3, aquella referente a “Dictar leyes, interpretarlas, derogarlas, abrogarlas y modificarlas”.

En el marco de las competencias privativas del Estado central, el artículo 298 numeral 21 de la Constitución boliviana manifiesta, como una de ellas, la “Codificación sustantiva y adjetiva en materia civil, familiar, penal, tributaria, laboral, comercial, minería y electoral”. Se observa entonces que la creación y regulación de materia penal y otras, incluida la tributaria, operan a nivel central, expresado en este caso en las competencias de la Función Legislativa.

En este mismo orden, siendo atribución de la Asamblea Legislativa Plurinacional expedir leyes, observamos que en materia penal y sancionatoria, como parte de las regulaciones sobre el ilícito económico, opera por reconocimiento constitucional la reserva de ley. En este punto, el artículo 325 de la Constitución de Bolivia, enuncia 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”. Lo indicado atañe no solo al principio de reserva de ley, sino también al de tipicidad, por el cual las infracciones y sanciones deben estar contenidas en una norma jurídica, en este caso en la ley.

Un dato importante sobre este mismo asunto tiene relación con la imprescriptibilidad de las acciones por este tipo de infracciones, al señalarse en el artículo 324 de la Constitución boliviana que: “No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado”. Queda expuesta en esta disposición la prevalencia del interés público, dando pie a la interposición de acciones en cualquier momento respecto de perjuicios económicos al Estado, como pueden ser los derivados por infracciones tributarias.

Sobre la promulgación y vigencia de la norma legal, el artículo 164 de la Constitución boliviana determina que: “I. La ley promulgada será publicada en la Gaceta Oficial de manera inmediata. II. La ley será de cumplimiento obligatorio

desde el día de su publicación, salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia”.

Respecto a la creación de tributos, la reserva de ley también es reconocida constitucionalmente, aunque con algunas matizaciones en virtud del reconocimiento de competencias a entidades territoriales autónomas. Al igual que en materia penal, conforme se indicó anteriormente, es competencia privativa del Estado central la creación de impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales de dominio tributario en este nivel de gobierno, según lo establece el artículo 298 numeral 19 de la Constitución boliviana, a través de la intervención de la Función Legislativa (Asamblea Legislativa Plurinacional).

En esta línea, el artículo 323 de la Constitución de Bolivia, en su parte pertinente, señala:

II. Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional. Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal, serán aprobados, modificados o eliminados por sus Concejos o Asambleas, a propuesta de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario de los Departamentos Descentralizados, y regiones estará conformado por impuestos departamentales tasas y contribuciones especiales, respectivamente.

III. La Asamblea Legislativa Plurinacional mediante ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal [...].

También se definen algunas condiciones para la creación, supresión o modificación de los impuestos de dominio de los gobiernos autónomos, conforme lo detalla el ordinal IV de la antedicha disposición constitucional, al enunciar:

1. No podrán crear impuestos cuyos hechos imponible sean análogos a los correspondientes a los impuestos nacionales u otros impuestos departamentales o municipales existentes, independientemente del dominio tributario al que pertenezcan.
2. No podrán crear impuestos que graven bienes, actividades rentas o patrimonios localizados fuera de su jurisdicción territorial, salvo las rentas generadas por sus ciudadanos o empresas en el exterior del país. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.
3. No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.

4. No podrán crear impuestos que generen privilegios para sus residentes discriminando a los que no lo son. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.

Aquí se evidencia una diferencia respecto del caso ecuatoriano. Si bien en Bolivia se requiere de una ley para clasificar y definir los impuestos que pertenecen al dominio tributario de orden subnacional, existe un mayor margen de actuación de las instancias con capacidad normativa de estos niveles de gobierno, que podrán según su planificación modular esa creación y regulación, observando, en todo caso, los límites previstos en la disposición constitucional antes referida. En el caso ecuatoriano, en cambio, los impuestos se crean, modifican, exoneran y suprimen directa y privativamente por ley expedida por la Asamblea Nacional.

Por otro lado, el artículo 108 numeral 1 de la Constitución de Bolivia, sobre los deberes de las bolivianas y los bolivianos, establece el de: “Conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes”.

Ya en el ámbito legal particularizado en la materia que interesa, el Código Tributario Boliviano, identificado como Ley 2492,<sup>42</sup> con referencia al principio de reserva de ley, en el artículo 6 numeral 6, expresa que solo la ley puede: “Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones”.

Con esta misma exigencia, según la disposición señalada, operan otras materias como las relativas a: crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo; excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo; otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios; condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones; establecer los procedimientos jurisdiccionales; establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias; establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.

De igual forma, el Código Tributario Boliviano en su título IV trata sobre los ilícitos tributarios. Al efecto, el artículo 148 de esta ley determina que: “Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o

---

<sup>42</sup> Código Tributario Boliviano, Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003.

formales, tipificadas y sancionadas en el presente código y demás disposiciones normativas tributarias”, señalando seguidamente que: “Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos”.

La legislación boliviana, como puede apreciarse, tiene una clasificación similar al que se estima en la legislación ecuatoriana respecto de la clasificación de las infracciones tributarias. La legislación boliviana denomina “ilícitos tributarios” a lo que en Ecuador se denomina infracciones tributarias. El Estado plurinacional, solo determina una bifurcación de los ilícitos, en delitos y contravenciones, en tanto que, en el Ecuador, recuérdese, dentro de las contravenciones también se determina la estancia de las faltas reglamentarias, evidenciado una mayor gradación de las infracciones en el caso ecuatoriano.

Se determina también, según el artículo 149 del cuerpo legal boliviano en referencia, que el procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por las normas del Código Tributario, por disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley del Procedimiento Administrativo; en tanto que, la investigación y juzgamiento de los delitos tributarios se rigen por las normas de este mismo código, pero también por otras leyes tributarias, por el Código de Procedimiento Penal y el Código Penal en su parte general con las particularidades establecidas en la ley tributaria en mención.

En este caso, en el Ecuador se ha unificado la normativa punitiva y sancionadora de toda materia en el Código Orgánico Integral Penal, dejando solamente el ámbito admirativo al campo de otras leyes como el Código Tributario. En el caso de Bolivia, esta unificación en un solo cuerpo legal penal no ha sucedido, y se mantienen normas que tipifican y sancionan ilícitos tributarios en cuerpos legales distintos, como el código penal para los delitos y el código tributario, para las contravenciones, como era en el Ecuador hasta antes de la vigencia del COIP.

En cuanto a las contravenciones tributarias, el artículo 160 del Código Tributario Boliviano, identifica las siguientes: 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° [La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido

sometidas a un régimen aduanero que lo permita]; incumplimiento de otros deberes formales; y, las establecidas en leyes especiales.

Respecto de los delitos tributarios, el artículo 175 de esta misma ley procede a clasificarlos, tipificándolos en los siguientes términos: defraudación tributaria; defraudación aduanera; instigación pública a no pagar tributos; violación de precintos y otros controles tributarios; contrabando; y, otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

En este caso de la tipificación de los delitos tributarios y aduaneros, prácticamente las legislaciones coinciden en su tipificación y denominación del tipo penal, los artículos 298 sobre defraudación tributaria, y, 299 sobre defraudación tributaria, contenidos en el COIP así lo evidencian.

En relación con las sanciones, vale decir que para las contravenciones, éstas se impondrán por cada caso, pudiendo consistir, de acuerdo con el artículo 161 de la ley tributaria boliviana señalada, en multa; clausura; pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias; prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres meses a cinco años; comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado; y, suspensión temporal de actividades.

La gradación de las contravenciones también guarda similitud en cuanto al establecimiento de sanciones para estos casos, es decir, al ser infracciones de menor importancia la sanción le es proporcional, a ello, en ambas legislaciones se puede apreciar este tipo de tratamiento legal.

En el caso de delitos, las sanciones o penas, que de conformidad con el artículo 176 del citado Código Tributario Boliviano resultan aplicables de manera independiente de las que provengan por contravenciones, son: la privación de la libertad, entendida como pena principal; y, como penas accesorias la multa; el comiso de las mercancías y medios o unidades de transporte; la inhabilitación especial que consiste en la inhabilitación para ejercer directa o indirectamente actividades relacionadas con operaciones aduaneras y de comercio de importación y exportación por el tiempo de uno a cinco años; la inhabilitación para el ejercicio del comercio, por el tiempo de uno a tres años; y, la pérdida de concesiones, beneficios, exenciones y prerrogativas tributarias que gocen las personas naturales o jurídicas. En el caso de delitos tributarios aduaneros se prevé también la confiscación.

Sobre la competencia, las contravenciones son juzgadas y sancionadas por la administración tributaria acreedora de la deuda tributaria, conforme lo detalla el artículo 166 del Código Tributario Boliviano; en tanto que, los delitos se juzgan y sancionan ante la justicia penal tributaria, conforme lo determinan los artículos 183 y subsiguientes del mismo marco legal referido.

De lo indicado, se puede manifestar que la legislación de Bolivia en materia sancionatoria tributaria es similar a la prevista en el régimen ecuatoriano. El principio de reserva de ley se encuentra consagrado a nivel constitucional cuya observancia en el ordenamiento jurídico queda verificada a través de la tipificación de infracciones y sanciones tributarias mediante ley, en este caso, contenidas en el Código Tributario Boliviano (Ley 2492).

La Constitución del Estado Plurinacional de Bolivia, establece en el artículo 159, que la Asamblea Legislativa Plurinacional es la órgano del Estado al que le corresponde “iniciar la aprobación o modificación de leyes en materia tributaria, [...]”<sup>43</sup>

Se constata también cierta similitud en la clasificación de infracciones tributarias (en el caso boliviano no se prevé faltas reglamentarias como sí ocurre en el caso ecuatoriano), que operan en función de la gravedad de la acción u omisión punible. De tal manera que, las contravenciones resultan ser de menor gravedad que los delitos tributarios, particular que igualmente se pone de manifiesto a la hora de identificar las sanciones aplicables en cada caso. Las contravenciones se juzgan y sancionan en el ámbito administrativo y los delitos tributarios en jurisdicción penal tributaria, situación similar a la que se presenta en el caso ecuatoriano.

#### 2.1.1. Jurisprudencia boliviana respecto del principio de reserva de ley

En la explicación motivación técnica jurídica de un fallo de la Corte Constitucional de Bolivia, contenido en la sentencia 0780 / 2001 –R del 6 de septiembre de 2001, El Dr. Abimael Burgoa Ordoñez realiza una explosión explicativa sobre el principio de reserva de ley y la relación de este con el de legalidad.

---

<sup>43</sup> Asamblea Constituyente de Bolivia, 2009. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia. El Alto: Registro Oficial. p. 60

De la sentencia se puede colegir principalmente el rol de limitación de este principio al poder del Estado, el magistrado realiza una exposición explicativa de lo señalado manifestando que:

a) Garantía formal: La reserva de ley

El principio de legalidad es el principal límite impuesto por las exigencias del Estado de Derecho al ejercicio de la potestad punitiva e incluye una serie de garantías para los ciudadanos que genéricamente pueden reconducirse a la imposibilidad de que el Estado intervenga en materia sancionadora más allá de lo que le permite la ley. Esta formulación tan amplia se concreta en el contenido esencial del principio y en diferentes derivaciones del mismo que conforman las distintas garantías individuales. De esta forma, el contenido esencial del principio de legalidad en materia sancionadora radica en que no puede sancionarse ninguna conducta ni imponerse sanción alguna que no se encuentre establecida en la ley. Sin embargo, la mera existencia de una ley no garantiza el cumplimiento del principio de legalidad en la aplicación de una sanción, como demuestra el hecho de que la existencia de leyes e incluso, la proclamación formal del principio de legalidad hayan convivido en regímenes autoritarios junto a la constante violación de los derechos individuales. Precisamente para evitar que el principio de legalidad sea una proclamación vacía de contenido, la ley debe reunir una serie de requisitos que generalmente se resumen en la necesidad que se sea escrita, previa a la realización de los hechos que se pretende sancionar y estricta, esto es, que establezca claramente las características del hecho punible y su sanción.<sup>44</sup>

A más de aspectos que ya se han nombrado, el magistrado citado aclara que la existencia de una ley no implica el cumplimiento de los principios de reserva de ley y el de legalidad, sino que relaciona estos con el de irretroactividad de ley también, indicando que esta no debe ser creada para sancionar un hecho actual o pasado, pues ello sería otra forma de ejercer una arbitrariedad del Estado, sino que la norma jurídica debe estar previamente escrita, y sancionada legalmente, solo así adquiere el valor de legal y legítima, es decir, se deben cumplir pasos legales, y requisitos para cumplir con los principios que se enuncian en la Constitución de un Estado.

## 2.2 Tratamiento del principio de reserva de ley sobre infracciones y sanciones en materia tributaria en Colombia

Para empezar, habrá que señalar que la Función Legislativa de Colombia es bicameral, compuesta por el Senado y por la Cámara de Representantes, que en conjunto integran el Congreso de la República.

---

<sup>44</sup> Tribunal Constitucional de Bolivia, 2011. Sentencia 0780 / 2011 R. La Paz: s.n.



Según el artículo 114 de la Constitución Política de Colombia,<sup>45</sup> “Corresponde al Congreso de la República reformar la Constitución, hacer las leyes y ejercer control político sobre el gobierno y la administración [...]”. En relación con tal atribución, el artículo 150 de la Constitución colombiana determina que por ley se ejercerá, entre otras funciones, las consignadas en los numerales 1 y 2, relativas a interpretar, reformar y derogar las leyes; y, a expedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones.

Estas prerrogativas de enunciar que solo le corresponde a la legislatura la producción de ley así como la derogación o modificación de las mismas, es una manifestación del principio de la reserva de ley, que como ya se ha visto, sería coincidente a los casos de las legislaciones boliviana y ecuatoriana.

Si bien no consta expresamente que en materia sancionatoria opere la reserva de ley, se colige tal condición en mérito del principio de tipicidad contenido en el artículo 29 de la Constitución colombiana, que en referencia al debido proceso determina que 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. Esta relación que se establece también en el contenido de la Constitución colombiana, vuelve a evidenciar la interrelación que existe entre los distintos principios jurídicos de un sistema legal de un Estado, así el principio de legalidad, el de reserva de ley, se hallan biunívocamente relacionados, y de hecho eso se evidencia, se ha incitar una vez más, en el contenido y expresiones de las leyes y Constituciones de los Estados que se han analizado, y como lo han manifestado las ponencias de distintos autores y magistrados sobre este tema y que se han citado.

Por otro lado, respecto a la creación de tributos, se determina en cambio de manera explícita en el artículo 150 numeral 12 de la Constitución colombiana como atribución del Congreso la de establecer mediante ley contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley, principio que encuentra cierta atenuación al señalarse en el

---

<sup>45</sup> Constitución Política de Colombia, promulgada en la Gaceta Constitucional número 114 del 4 de julio de 1991.

artículo 338 de la misma Constitución que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales mediante sus respectivas normas podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales, en los términos que dicha disposición constitucional lo determina.

Se pueda manifestar que en casos como este, existe una delegación de facultades de poder crear contribuciones a los niveles de gobierno seccionales. Cuestión que es tratada en el Ecuador desde la regulación establecida en el COOTAD, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Sin embargo hay que precisar que ello no implica una vulneración de la reserva de ley, pues es el órgano legislativo del Estado Central que mediante ley permite esta facultad a gobiernos seccionales, obviamente permitiendo su regulación de contribuciones dentro de una circunscripción territorial determinada y definida y dentro de los parámetro que la ley lo permitiere.

Sobre el asunto, el autor Juan Rafael Bravo expresa que: “las obligaciones tributarias deben ser establecidas por la ley (arts. 150 y 138) lo cual entraña un significado político y otro jurídico. Desde el punto de vista político, se quiere que los representantes elegidos por el pueblo sean los que definen los alcances de la tributación[...] Jurídicamente, el principio exige que la formulación de los impuestos ha de ser de carácter general, con el objeto de que no tenga cabida la arbitrariedad ni la creación de obligaciones tributarias ad-hoc”.<sup>46</sup>

Por su parte, Quinche al referirse al sistema de producción de leyes, sostiene que las más importantes y en la mayoría de casos de este tipo, como las tributarias, por ejemplo, cumplen con el proceso de producción mediante la siguiente estructura:

En primer lugar, se determina su concepto y características, para luego, aplicar en cada uno de los casos, los criterios orgánico, material y procedimental. Con lo cual se dará respuesta a cada una de las siguientes preguntas: ¿Cuál es el órgano productor de la norma? (criterio orgánico); ¿Cuáles son las materias que se desarrollan por medio de dicha ley? (criterio sustantivo o material); y, ¿Cuál es el procedimiento o los requisitos necesarios para su expedición? (criterio procedimental).<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Juan Rafael Bravo, *Nociones fundamentales de derecho tributario*, (Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1997), 57.

<sup>47</sup> Manuel Quinche R., *Derecho Constitucional Colombiano de la Carta de 1991 y sus reformas*, (Bogotá: Editorial de la Universidad de Rosario, 2009), 593.

Ya en el desarrollo legal, el tratamiento de las infracciones y sanciones de carácter tributario puede encontrarse en las leyes compendiadas en el llamado Estatuto Tributario,<sup>48</sup> con especial referencia en los artículos 634 al 682 del indicado instrumento normativo.

En este sentido, las sanciones tributarias dicen relación a intereses moratorios, caso de los artículos 634 al 636, a continuación se prevén normas generales sobre sanciones indicativas de la autoridad que las impone, de los actos en las que podrían consignarse, de la prescripción para imponerlas, de la sanción mínima, de la reincidencia y de otras sanciones (artículos 637 al 640).

Asimismo, se estatuyen sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias, como por la extemporaneidad en la presentación, por la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento, por no declarar, por corrección de las declaraciones, por incumplimientos en la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio, por corrección aritmética, por inexactitud, por activos omitidos o pasivos inexistentes, por uso fraudulento de cédulas, por no informar la dirección, por no informar la actividad económica (artículos 641 al 650).

Constan también sanciones relativas a informaciones y expedición de facturas, como por no enviar información, por expedir facturas sin requisitos, por no facturar (artículos 651 al 653); sanciones relacionadas con la contabilidad y de clausura del establecimiento, como por irregularidades en la contabilidad; sanción de clausura del establecimiento; sanción por incumplir la clausura; sanción a administradores y representantes legales; sanción por evasión pasiva; por incumplimiento en la obligación de inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT) y obtención del número de identificación tributaria (NIT) (artículos 654 al 658); sanciones relativas a las certificaciones de contadores públicos que incluye las sanciones por transgredir las normas que rigen la profesión; sanción a sociedades de

---

<sup>48</sup> Estatuto Tributario expedido por el Presidente de la República mediante Decreto Extraordinario 624 del 30 de marzo de 1989, 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, se encuentra en Julio Fernando Álvarez, *Estatuto tributario 2005 y sus reglamentos*, (Bogotá: Temis S.A., 2005).

contadores públicos; suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria (artículos 659 al 661).

Se establece igualmente sanciones específicas para cada tributo, como aquellas por utilización de interpuestas personas por parte de los inversionistas institucionales; por gastos no explicados, por no acreditar el pago de los aportes parafiscales; por no expedir certificados; por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión; por improcedencia de las devoluciones o compensaciones; por declaración de proveedor ficticio o insolvente; sanción por insolvencia (artículos 662 al 671). En este segmento se alude a casos de responsabilidad penal a ser juzgados y sancionados en justicia penal (artículos 665 y 666) respecto a no consignar las retenciones en la fuente y el IVA y por no certificar correctamente valores retenidos.

En este mismo recuento, se prevé sanción a notarios y demás funcionarios por autorizar escrituras o traspasos sin el pago de la retención (artículo 672); a notarios que autoricen escrituras por un precio inferior; a empleados y trabajadores del Estado por enriquecimiento no justificado (artículo 673).

También se establece sanciones a entidades autorizadas para recaudar impuestos (artículos 674 al 678); e igualmente sanciones especiales contempladas por normas tributarias aplicables a funcionarios de la administración (artículos 679 al 682).

Las infracciones y sanciones indicadas corren en el ámbito administrativo a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que es la entidad que administra y controla el cumplimiento de las obligaciones por impuestos nacionales.

En cuanto a las infracciones y sanciones tributarias de orden penal identificados básicamente como delitos, se regulan en el Código Penal, ámbito propio de la justicia penal. La configuración de estas infracciones conlleva necesariamente dolo o fraude. El propio Estatuto Tributario hace referencia al caso de la utilización de documentos falsos o el empleo de maniobras fraudulentas o engañosas que constituyen delito por sí solas, o se realizan en concurso con otros hechos punibles, debiéndose al efecto aplicar la pena prevista en el Código Penal, sin perjuicio de las sanciones aplicables en el ámbito administrativo, siempre que no implique imposición doble de una misma pena.

En este mismo sentido, se alude a 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; responsabilidad penal por uso fraudulento de cédulas. Siendo el fraude el elemento constitutivo del delito contra el fisco, este elemento puede verificarse en algunos tipos penales contenidos en el Código Penal, como: omisión del agente retenedor o recaudador (artículo 402); fraude procesal (artículo 453); falsedad ideológica en documento público (artículo 286); falsedad material en documento público (artículo 287); y, falsedad en documento privado (artículo 289). Respecto a delitos por contrabando y defraudación aduanera, éstos se hallan explícitamente contenidos en los artículos 319 al 322 de dicho marco normativo.

El régimen sancionatorio tributario colombiano guarda similitud con el ecuatoriano, en la medida en que ciertas infracciones y sanciones, de acuerdo con las leyes pertinentes (entre otras, la Ley 6ª de 1992, la Ley 383 de 1997, la Ley 788 de 2002, La Ley 863 de 2003) compendiadas en el Estatuto Tributario, son juzgadas e impuestas por la propia administración tributaria, entendidas como aquellas de menor gravedad y que se presentan como parte de la actuación pública en la gestión de tributos. Ya las infracciones más graves identificadas como delitos, por efectos de comportar dolo o fraude, al igual que en el caso ecuatoriano son juzgadas y sancionadas por la justicia penal, tipificadas en el Código Penal colombiano y en el caso ecuatoriano, como quedó indicado en el capítulo anterior, en el Código Orgánico Integral Penal.

#### 2.2.1. Jurisprudencia colombiana respecto del principio de reserva de ley

En la sentencia C -690/ 03 emitida por la Corte Constitucional colombiana sobre el alcance la ley al permitir la posibilidad que otros nivel de gobierno del Estado puedan producir normativas sobre para la creación de contribuciones, se realiza una exposición por parte de este órgano indicando que;

Toda ley de facultades extraordinarias legislativas es expresa, sin que sea posible que se den facultades extraordinarias de manera implícita. En presencia de una ley de facultades, y si el asunto llega al conocimiento de la Corte conforme a las normas que regulan su competencia, procede el juicio de constitucionalidad, para establecer, según sea el caso, si se han cumplido los requisitos de procedimiento en el trámite de la ley y si, además, las facultades conferidas se

acomodan a las condiciones previstas en el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución. Pero cuando no hay un acto expreso del Congreso que delegue en el gobierno el ejercicio de la facultad legislativa en los términos de esa disposición constitucional, si se considera que en una ley se atribuye al gobierno o a otra entidad el ejercicio de competencias propias del Congreso a través de la ley, lo que ocurre es que se habría violado el principio de legalidad o de reserva de ley, en cualquiera de sus diferentes manifestaciones, asunto que es ajeno a la institución de las facultades extraordinarias legislativas.<sup>49</sup>

En este caso colombiano, se evidencia que solo es posible que otros organismos legislativos seccionales de niveles de gobierno inferiores al Estado central puedan establecer normas instituyendo contribuciones es mediante una ley que delegue esa facultad a esos organismos. Si ello no se cumpliría existiría una clara vulneración a lo que se estipula en la Constitución colombiana en torno a la exclusividad de producción de leyes tributarias es solo destinada al Congreso de la Republica y ello implica por su puesto una evidente manifestación de aplicación de la reserva de ley en el caso tributario, como el de tipicidad en la facultad sancionadora, como pudo haberse apreciado.

### 2.3. Tratamiento del principio de reserva de ley sobre infracciones y sanciones en materia tributaria en Perú

El principio de reserva de ley en materia sancionatoria en el caso peruano, al igual que en el resto de países de la Comunidad Andina, tal como se ha señalado, tiene raigambre constitucional.

El Poder Legislativo reside en el Congreso, que es de carácter unicameral, dato que coincide con el caso ecuatoriano. Según el artículo 102 numeral uno de la Constitución Política del Perú,<sup>50</sup> dentro de las atribuciones del Congreso, figura la de: “Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes”; en tanto que el artículo 103, determina que:

Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También

---

<sup>49</sup> Corte Constitucional de Colombia, 2003. Sentencia C - 690 - 03. Bogotá: s.n.

<sup>50</sup> Constitución Política del Perú, 1993, publicada el 30 de Diciembre de 1993.

queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad. La Constitución no ampara el abuso del derecho.

El principio de reserva de ley en materia penal y sancionatoria conjuntamente con el principio de tipicidad se ponen de manifiesto a la hora de señalarse los derechos fundamentales de la persona constantes en el artículo 2 de la Constitución peruana, en cuyo numeral 24 letra d), se 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”.

Se vuelve a evidenciar en la legislación peruana una relación muy estrecha entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, como se ha manifestado, esta analogía, es recurrente en las legislaciones de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, ello supone que el tema del reconocimiento y establecimiento de estos principios no solo obedece a la organización de un Estado, sino a un sistema y doctrina jurídica que funda estos principios como rectores de las estructuras jurídicas de los Estados, pues la importancia que ellos revisten se manifiestan al grado de ser considerados constitucionalmente en todos los Estados mencionados.

Tratándose de los tributos, la reserva de ley también opera en esta materia, aunque con cierto grado de flexibilización como ocurre en el caso ecuatoriano, dado que a nivel subnacional también se reconoce prerrogativas para la creación de tributos. Al efecto, el artículo 74 de la Constitución peruana establece que:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

De los preceptos constitucionales invocados “se prohíbe exigir tributos que no se encuentren establecidos con arreglo a una ley, una reserva de ley que, más que garantía de autonomía y de igualdad, es una garantía personal y patrimonial de los ciudadanos”.<sup>51</sup>

Con particular referencia a los impuestos, se constata que la facultad creadora de este tipo de tributo es exclusiva de la función legislativa. Se colige además del texto constitucional, que la función ejecutiva encargada de la actividad administrativa del Estado puede establecer tasas y aranceles mediante decreto supremo, concerniente de manera preponderante, como es de entender, al ámbito aduanero. La Norma Fundamental también prevé la expedición del decreto legislativo a cargo del Ejecutivo, en virtud de una delegación de facultad autorizada por el Congreso a aquél sobre una materia específica y por un plazo determinado, todo esto instrumentado por una ley, que actúa como ley autorizante.

A nivel subnacional, en situación similar al caso ecuatoriano, se reconoce constitucionalmente potestad normativa en materia tributaria a los gobiernos regionales y locales, capacidad que se circunscribe para la creación, modificación y supresión de contribuciones y tasas, o de exoneración de éstas dentro de sus respectivas jurisdicciones y dentro de los límites que señala la ley. En este punto observamos una atenuación del principio de reserva de ley, pues si bien los citados tributos pueden ser creados por norma propia de los gobiernos regionales y locales, es la ley la que define los límites para el ejercicio de tal atribución.

Ya en lo que respecta al desarrollo legal, la legislación peruana tiene dos cuerpos legales especializados que contienen regulaciones en materia tributaria, estos son el Código Tributario (Texto Único Ordenado del Código Tributario)<sup>52</sup> y la Ley Penal Tributaria.<sup>53</sup> En el primero se hallan establecidas las cargas tributarias y rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, que incluye las infracciones y sanciones administrativas tributarias; en el segundo se hallan tipificadas las infracciones y las sanciones tributarias atinentes al ámbito penal, esto es, atribuibles a delitos.

---

<sup>51</sup> José Sánchez, Rafael Calvo, Fernando Rodríguez, *Economía, Derecho, y Tributación*, (Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca, 2005), 831.

<sup>52</sup> Texto Único Ordenado del Código Tributario, expedido mediante Decreto Supremo No. 133-2013-EF.

<sup>53</sup> Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo No. 813 de 20 de abril de 1996.



Siguiendo con el principio de reserva de ley, el Código Tributario peruano hace referencia a éste, asimilándolo con el principio de legalidad, señalando en la norma IV, en la parte pertinente:

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción [...]
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código [...].

Se observa que el principio de reserva de ley opera en la parte material y formal respecto a los tributos, resaltando también al caso que nos ocupa, la materia sancionatoria tributaria, al explicitar que sólo por Ley o por Decreto Legislativo se podrá definir las infracciones y establecer sanciones. En este caso, las infracciones y sanciones en el ámbito administrativo constan en el Código Tributario y las infracciones y sanciones penales se encuentran tipificadas en la Ley Penal Tributaria.

En cuanto a la gestión de tributos nacionales en Perú, ésta se encuentra a cargo de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria SUNAT, que es una institución adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas, pero que goza de autonomía presupuestaria y administrativa, con sede en Lima. En el caso de la aplicación de tributos locales estos son administrados y recaudados a través de los gobiernos regionales y locales.

El sistema tributario peruano puede advertirse del contenido del Decreto Legislativo No. 771 (Ley Marco del Sistema Tributario Nacional)<sup>54</sup> que establece la clasificación y distribución de los tributos a nivel de gobierno central, a nivel de los gobiernos locales y un tercer rubro identificado con el título para otros fines.

---

<sup>54</sup> Ley Marco del Sistema Tributario Nacional expedida mediante Decreto Legislativo No. 771 de 31 de Diciembre de 1993.

El Texto Único Ordenado del Código Tributario peruano se compone por cuatro libros: el primero relativo a la obligación tributaria (Derecho material); el segundo concerniente a la administración tributaria y los administrados (Derecho formal); el tercero atinente a los procedimientos tributarios administrativos, contenciosos y no contenciosos (Derecho formal y procesal); y el cuarto libro referido fundamentalmente a las infracciones y sanciones administrativas tributarias.

Con relación a las regulaciones sobre las infracciones administrativas tributarias, como se señala, se encuentran consignadas en el título primero del libro cuarto del Código Tributario peruano (artículos 164 al 188). En este sentido, el artículo 172 de esta normativa, refiriéndose a los tipos de infracciones tributarias, determina:

Las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las obligaciones siguientes:

1. De inscribirse o acreditar la inscripción.
2. De emitir y exigir comprobantes de pago.
3. De llevar libros y registros contables.
4. De presentar declaraciones y comunicaciones.
5. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
6. Otras obligaciones tributarias.

El juzgamiento y establecimiento de sanciones por estas infracciones está a cargo de la Administración Tributaria en ejercicio de la facultad sancionadora. En este punto, el artículo 180 del Código Tributario peruano, sobre aplicación de sanciones, señala:

La Administración Tributaria aplicará, por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos de acuerdo a las Tablas que, como anexo, forman parte del presente Código.

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".

Es similar la tipificación del delito tributario en el caso peruano, ecuatoriano, y en el de los demás países analizados. La defraudación tributaria, es del delito denominado en todas las legislaciones como acto u acción por la cual el sujeto pasivo, el obligado tributario, realiza acciones para lograr un beneficio propio económico eludiendo, aminorando o proporcionando todo tipo de información y acciones para no cumplir con lo que se establece en la ley tributaria, y ello desde luego que se constituye en un delito, por el perjuicio que causa en el patrimonio económico de Estado y a los ciudadanos a través de este.

Como modalidades de defraudación tributaria se señala las de: ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar; no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo fijado por ley o reglamento.

Se establece que la defraudación tributaria cuando se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos; o cuando se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización, será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 ni mayor de 12 años y con 730 a 1460 días-multa. También se prevé pena privativa de la libertad no menor de 2 ni mayor de 5 años y con 180 a 365 días-multa, el que estando obligado a llevar libros y registros contables: incumpla totalmente dicha obligación; no hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables; realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables; destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación. En los delitos de defraudación tributaria la pena deberá incluir, inhabilitación no menor de seis meses ni mayor de siete años, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o

industria. Estas prescripciones constan detalladas en los artículos 2 al 6 de la Ley Penal Tributaria.

En el caso de delitos tributarios en los que se ha utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, también se prevén sanciones de cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades; cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas; y, disolución de la persona jurídica.

La acción penal es ejercitada por el Ministerio Público estando a su cargo la formalización de la investigación preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. El juzgamiento estará a cargo del Juez o la Sala Penal competente.

Como ya se ha señalado, en Perú, al igual que en el caso ecuatoriano y del resto de países de la Comunidad Andina, las infracciones y sanciones tributarias en el ámbito administrativo constan reguladas en la ley que gestiona los tributos (Código Tributario), de juzgamiento y sanción por la propia autoridad tributaria, dada la consideración como faltas de menor gravedad; en tanto que, las infracciones y sanciones tributarias inherentes al ámbito penal, asumidas como infracciones con mayor represión, constan reguladas en la legislación penal (Código Penal), aunque en el caso peruano con una particularidad, pues se destina una norma específica para el tratamiento de las infracciones tributarias penales o delitos, cual es la Ley Penal Tributaria. Ámbito en el que entran en concurso la Fiscalía y la Función Judicial, propio de los sistemas penales de los países objeto de esta revisión.

### 2.3.1. Jurisprudencia peruana respecto del principio de reserva de ley

En el expediente N.º 2762-2002-AA/TC el Tribunal Constitucional del Perú se pronunció en parte de su sentencia sobre el principio de reserva de ley.

El caso versaba sobre la interposición de un recurso extraordinario interpuesto por British American Tobacco South América Ltda., Sucursal Perú, contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que le imponía el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dejando sin efecto toda excepción planteada por la compañía en contra del Estado peruano, a través de

organismos como la Superintendencia de Aduanas y Ministerio de Economía y Finanzas.

Justamente la empresa procesada en esta causa aludía al rompimiento del este principio en la causa que se le había entablado. Y en virtud de ello y luego del análisis jurídico, el Tribunal realizó una exposición sobre este principio, para motivar su sentencia, indicando que:

5. El artículo 74° de la Constitución reconoce la potestad tributaria como la facultad del Estado para crear tributos, modificarlos, derogarlos, otorgar beneficios o regímenes especiales para su aplicación, encontrándose delimitada por los principios tributarios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales. Asimismo, se entiende que cuando nuestro texto constitucional señala que los tributos se crean exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, ha previsto una reserva de ley.
6. [...]el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley - en cuanto al tipo de norma - debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante Decreto Legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo.
8. Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente.<sup>55</sup>

En la sentencia presentada se enuncia la preeminencia que tiene la reserva de ley, en primer término sobre la jerarquía constitucional de este principio, y luego manifestando que solo la ley puede crear tributos, y la misma además debe ser emanada por parte del cuerpo legislativo del Estado.

Así mismo se aclara que, sin embargo en los casos en que se confunde con una aparente inobservancia de este principio puede tener excepciones en la delegación a otros niveles de gobierno para creación de contribuciones y sanciones en materia tributaria. Situación que además es similar a la ecuatoriana y otros países de la región al permitir que de acuerdo a las normativas de regulación y organización territorial, puedan otros niveles de gobierno gestionar la recaudación de recursos

---

<sup>55</sup> Tribunal Constitucional de Perú, 2003. *Sentencia Exp. No. 2762-2002-AA/TC*. Lima: s.n.

económicos de manera autónoma, pero siempre para ello, se ha de insistir, deberá preexistir una ley que lo permita.

De igual menar en el ámbito de las sanciones, sean estas en la materia tributaria, o penal especialmente, deberá preexistir una ley que establezca la tipificación del delito y la sanción que a este le corresponda, ello en base al principio de legalidad y tipicidad, y por supuesto que además, la emisión de este tipo de normativas deberá estar circunscrita en primer término la legislatura del Estado, lo que evidencia por un lado la aplicación dela reserva de ley en estos ámbitos así como la relación que entre estos principios existe necesariamente.

## CAPÍTULO III

### Análisis de actos normativos que regulan aspectos del régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador

Como se ha indicado en los capítulos anteriores, el principio de reserva de ley sobre infracciones y sanciones tiene reconocimiento constitucional; principio que igualmente opera en el régimen sancionatorio en materia tributaria, y que queda claramente verificado en las regulaciones contenidas en el Código Orgánico Tributario y en el Código Orgánico Integral Penal.

Sin embargo, podemos observar también que mediante normas con rango inferior a la ley se ha regulado aspectos sustanciales del régimen sancionatorio tributario, situación que pone en evidencia la relativización del principio en cuestión, comprometiendo su estricta observancia de acuerdo a los preceptos constitucionales señalados, y que nos ubica en el análisis de dos actos normativos expedidos el uno por el Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, y el otro por la Administración Tributaria central (Servicio de Rentas Internas), instrumentos que pasamos a revisar a continuación.

#### 3.1 Ordenanza Metropolitana de Quito No. 204, que regula el impuesto a los espectáculos públicos

Para empezar, debemos indicar que la norma que expresa con efectos generales las decisiones de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos en el marco de las competencias reconocidas constitucional y legalmente a estos niveles de gobierno subnacional, es la ordenanza municipal o la ordenanza metropolitana, según el caso. Al efecto, Domínguez manifiesta que se llaman ordenanzas “[...] las disposiciones aprobadas o los acuerdos tomados por el Cabildo sobre un asunto determinado, con el fin de regularlo con carácter general”,<sup>56</sup> indicando el mismo autor de manera complementaria que la ordenanza es el conjunto de disposiciones de carácter general y variado que forman un cuerpo orgánico de

---

<sup>56</sup> Francisco Domínguez, *Ordenanzas municipales hispanoamericanas*, (Madrid: Editorial Graficas La Torres, 1982), 4.

disposiciones, conteniendo unas veces normas de gobierno y más frecuentemente regulaciones de la vida de la ciudad o ambas cosas a la vez.<sup>57</sup>

Conviene en esta parte mencionar que el artículo 425 de la Constitución ecuatoriana reconoce un orden jerárquico de aplicación normativa encabezado por la Constitución, seguido por los tratados y convenios internacionales, continuando por las leyes orgánicas, leyes ordinarias; normas regionales y ordenanzas distritales; decretos y reglamentos; ordenanzas; acuerdos, resoluciones; y, demás actos y decisiones de los poderes públicos, dejando aclarado que en caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, las distintas instancias del poder público lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior, poniendo igualmente de relieve el principio de competencia, tanto más cuando se trate de la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.

El ámbito espacial de aplicación de una ordenanza es exclusivamente el que corresponde a la jurisdicción territorial de cada gobierno municipal o del gobierno metropolitano. Se observa que la ordenanza distrital es una norma de rango jerárquico inferior a la ley pero superior a las ordenanzas de carácter municipal y provincial.

Tanto la ordenanza distrital metropolitana como la ordenanza municipal (incluidas la norma regional y la ordenanza provincial) son expresión de la capacidad normativa de instancias de poder a nivel subnacional, al punto que la propia Constitución (artículo 240) establece que los gobiernos autónomos descentralizados regionales, distritales metropolitanos, provinciales y municipales gozan de facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales (con excepción de los gobiernos parroquiales rurales), dotados también (aquí sí con inclusión del parroquial rural) de facultades ejecutivas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. En esta parte vale aclarar que la facultad legislativa reconocida en este precepto constitucional no se refiere a la producción normativa expedida por los GAD materialmente equiparable a la ley, sino que tal capacidad, como ocurre con la propia norma legal, conlleva la regulación primigenia de ciertas materias vinculadas a las competencias de estos niveles de gobierno, pero

---

<sup>57</sup> Ibid.



siempre dentro de los límites consignados en la Constitución y la ley. El propio COOTAD en su artículo 7 reafirma esta potestad.<sup>58</sup>

Retomando la regulación punitiva estatal, la reserva de ley como principio constitucional exige que los aspectos materiales y formales del régimen sancionatorio obren exclusivamente en ley, lo que significa que las infracciones y sanciones, en este caso de carácter tributario, estén tipificadas en la ley, e igualmente que la competencia, el procedimiento y más elementos formales se encuentren contenidos en norma legal. Como se ha indicado, esta materia entonces debería estar exclusivamente regulada en el Código Orgánico Tributario para las infracciones y sanciones que operan en el ámbito administrativo, en tanto que, para los delitos tributarios, propios de la justicia penal, exclusivamente en el Código Orgánico Integral Penal.

En el caso que nos ocupa, se ha observado, no obstante, que por ordenanza se ha procedido a regular ciertos aspectos del derecho sancionatorio en materia tributaria, particular que nos disponemos a detallar.

Mediante Ordenanza Metropolitana número 204 del Distrito Metropolitano de Quito consta la regulación, con carácter reglamentario, del impuesto a los espectáculos públicos<sup>59</sup>, tras el establecimiento del tributo contenido, por efectos de la reserva de ley, en el Código Orgánico de Organización Territorial y Autonomía y Descentralización.

Sin embargo, llama la atención que este impuesto no se encuentre debidamente regulado en la ley (COOTAD). Por ejemplo, no se hace mención explícita del hecho generador, tan solo queda expuesto entre líneas cuando se enuncia la base imponible. No consta enunciados los sujetos del impuesto, ni la condición del organizador o promotor del evento. En este sentido, se ha señalado que

---

<sup>58</sup> El artículo 7 del COOTAD, señala: “Facultad normativa.- Para el pleno ejercicio de sus competencias y de las facultades que de manera concurrente podrán asumir, se reconoce a los consejos regionales y provinciales concejos metropolitanos y municipales, la capacidad para dictar normas de carácter general a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones, aplicables dentro de su circunscripción territorial.

El ejercicio de esta facultad se circunscribirá al ámbito territorial y a las competencias de cada nivel de gobierno, y observará lo previsto en la Constitución y la Ley. [...]”

<sup>59</sup> Ordenanza Metropolitana No. 204, publicada en el Registro Oficial 116 de 29 de junio de 2007. Normativa que se la identifica como “Ordenanza Metropolitana Reformatoria del Capítulo II, del Título I, Libro Tercero del Código Municipal, referente a las normas sobre el pago del impuesto a los espectáculos públicos”.

este tributo lamentablemente se encuentra regulado de manera muy general e insuficiente en la legislación nacional, que debió merecer mayor preocupación para su debido desarrollo.<sup>60</sup>

El artículo 543 del COOTAD hace referencia a la base imponible de este gravamen incluyendo también la tarifa, al establecer el impuesto único del diez por ciento sobre el valor del precio de las entradas vendidas de los espectáculos públicos legalmente permitidos, aclarando que en el caso de los eventos deportivos de categoría profesional la tarifa será del cinco por ciento de ese valor.

En cuanto a las exoneraciones, el artículo 544 del COOTAD prevé esta dispensa para los espectáculos artísticos donde se presenten única y exclusivamente artistas ecuatorianos, y además, en las presentaciones en vivo de artistas extranjeros, proclamando categóricamente que no se reconocerá otro tipo de exoneraciones que las indicadas, así constaren en ley general o especial.

También se considera dentro de este tributo las entradas de ínfimo o menor valor, que de acuerdo con el COOTAD (artículo 545) podrán fijarse por ordenanza, entradas que no se tomarán en cuenta en el ingreso bruto gravado.

Finalmente se establece respecto de la seguridad, (artículo 545.1 del COOTAD) que en las presentaciones de espectáculos públicos, los gobiernos municipales o metropolitanos, tienen la facultad de realizar aforos y verificar el cumplimiento de las normas sobre seguridad dispuestas por el organizador del evento, regulaciones que estarán contenidas en ordenanza.

Debe enfatizarse que en la ley referida no se tipifica ni se regula ninguna infracción ni sanción relacionada con la gestión y control del impuesto a los espectáculos públicos. Más bien, producto de esta escueta regulación legal se ha generado un importante desarrollo por parte de cada gobierno municipal o gobierno metropolitano para viabilizar la gestión de este tributo, desarrollo que opera mediante ordenanza, como el caso del Distrito Metropolitano de Quito, de conformidad con la normativa antes señalada.

---

<sup>60</sup> César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*, (Quito: UASB/CEN, 2014), 143.

Vale aclarar que estas regulaciones, entendidas con carácter reglamentario, dado que los impuestos se crean y regulan en sus aspectos materiales por medio de norma legal, expresan en algunos casos la atenuación del principio de reserva de ley.

Por ordenanza se ha definido categorías como espectáculo público, artista, espectáculo permanente u ocasional, aforo, taquilla, entradas de ínfimo valor. Se ha establecido un régimen para autorizar la impresión de boletaje con participación de imprentas, se ha definido porcentajes para autorizar la impresión de entradas de cortesía, exigencias para configurar la entrada o boleto, la garantía o afianzamiento para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la realización del evento, el control de entradas en ánfora. Asimismo, se ha previsto normativa para la declaración y pago del impuesto, así como para el registro de empresarios, promotores u organizadores de espectáculos públicos.

Todos estos aspectos deberían constar en la ley; sin embargo, su consideración ha operado, como hemos indicado, por ordenanzas expedidas por cada gobierno municipal y gobierno metropolitano, ocasionando en no pocos casos una dispersión conceptual que no ha contribuido al manejo uniforme de este tributo, y en ciertos casos por habilitación de la misma ley. No obstante, podría decirse, más allá de las observaciones planteadas, que esta regulación contenida en ordenanza, aun cuando deba constar en ley, se torna necesaria para viabilizar la gestión del impuesto a los espectáculos públicos, e inclusive, acorde a su carácter reglamentario, podría resultar admisible en la medida en que complementa las prescripciones legales sobre el tributo analizado, tanto más que no las contraviene, sino que las desarrolla para hacer justamente ejecutiva la ley.

Pero también habrá que decir que esta última apreciación no calza para la regulación mediante ordenanza de infracciones y sanciones, como en este caso las presentadas en la gestión del impuesto a los espectáculos públicos.<sup>61</sup> En función de lo indicado en los capítulos anteriores, ha quedado claramente establecido que las infracciones, sanciones competencia y procedimiento relacionados con el régimen sancionatorio deben imperativamente obrar en ley. En este punto se puede mencionar que cada ley que crea y regula los respectivos tributos es la llamada a establecer el

---

<sup>61</sup> En esta parte vale indicar nuestras reservas sobre el alcance del artículo 395 del COOTAD, especialmente en su segundo inciso, relativo a la potestad sancionadora, por el cual se habilita a los gobiernos autónomos descentralizados el establecimiento de sanciones a través de acto normativo emanado por éstos.

régimen sancionatorio con relación al cumplimiento de los mismos, esto es, por infracciones que operen en el ámbito administrativo. Posiblemente el caso más representativo en este sentido es el de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno respecto de la imposición interna nacional. En cambio, tal como se ha señalado, sobre el impuesto a los espectáculos públicos, el COOTAD como ley que crea y regula algunos elementos de este tributo local, no establece infracciones ni sanciones con ocasión de su gestión y cumplimiento por parte del sujeto pasivo.

Al respecto, procedemos a indicar las disposiciones contenidas en dicha ordenanza que se refieren a infracciones y sanciones establecidas con ocasión de la gestión del impuesto a los espectáculos públicos.

La sección VII de la Ordenanza Metropolitana 204, referida al control y sanciones, contiene una serie de artículos innumerados, que determinan en la parte pertinente lo siguiente:

Sanciones por responsabilidad administrativa ante la negligencia comprobada de funcionarios y empleados encargados de cumplir y hacer cumplir las disposiciones de dicha ordenanza, de acuerdo con la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control y, el Art. 305 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal. (Normas ya derogadas).

Multa por falta de declaración del impuesto en los plazos que señala la ordenanza por parte del empresario, promotor u organizador del espectáculo público que deberá asumir el dos por ciento del impuesto causado por cada día de retraso en la presentación de la declaración, hasta por treinta días.

Multa por proporcionar datos falsos en la declaración tributaria del doscientos cincuenta por ciento de la remuneración mensual básica mínima unificada del trabajador en general. Sanción que opera cuando la administración tributaria comprobare falta de información en la declaración o que por culpa o dolo se han proporcionado datos falsos para la determinación del impuesto.

Multa por obtención fraudulenta de la exoneración del impuesto a los espectáculos públicos concedida a favor del empresario, promotor u organizador del evento, que equivale al triple del impuesto causado, considerando adicionalmente el pago del impuesto.

Sanciones por ocultamiento de la materia imponible a través de acciones u omisiones que ocasionen la evasión tributaria o que propendan a su consecución, con una multa del triple del valor del impuesto causado, sin perjuicio de las penas que por defraudación tributaria sean aplicables.

Sanción por impresión en exceso de boletos o entradas no autorizadas, para el caso del organizador una multa del doscientos por ciento del valor del boletaje impreso sin autorización. Para el caso de la imprenta que elabore más entradas de las autorizadas la exclusión definitiva del registro de imprentas habilitadas para la elaboración de entradas, y una multa equivalente al valor del impuesto que se pretendió evadir.

Sanción a imprentas no autorizadas que elaboren entradas para espectáculos públicos, correspondiente a multa por el valor equivalente al del impuesto que se pretendió evadir.

Como queda indicado, se verifican infracciones y sanciones sobre la gestión y cumplimiento del impuesto a los espectáculos públicos que constan determinados por ordenanza y no por ley, siendo lo pertinente en este caso que sean consideradas en el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, como ley que crea y regula este tributo.

### 3.2 Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias expedido por el Servicio de Rentas Internas

El segundo acto normativo que pasamos a revisar es el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias,<sup>62</sup> expedido por el Servicio de Rentas Internas que, según lo indica el segundo punto de este mismo instrumento, tiene como objetivo “implantar un modelo sancionatorio que gradúe la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción y por segmento o estrato del contribuyente, atiende principios de legalidad, equidad y proporcionalidad”.

En esta parte, consideramos que los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad en la expedición del Derecho sancionador son exigencias a ser

---

<sup>62</sup> Ecuador, Instructivo: Para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, publicado en el Registro Oficial Suplemento 553, de 11 de octubre de 2011. Instrumento que ha sido objeto de reformas según Resolución del SRI No. 616, publicada en Registro Oficial Suplemento 322, de 29 de agosto de 2014.

observadas de primera mano por el legislador al momento de establecer un régimen en este ámbito. La autoridad tributaria también los observará, pero exclusivamente para aplicar ese régimen legal.

Sin embargo, se observan en el indicado instructivo regulaciones de aspectos sustanciales sobre infracciones y sanciones tributarias, lo que ha venido a comprometer el principio de reserva de ley en esta materia. Revisamos algunas disposiciones en ese sentido.

Para comenzar, el propio punto 2 presenta un alcance del instructivo orientado a configurar infracciones -contravenciones o faltas reglamentarias- por segmento o estrato de contribuyente y a graduar las cuantías por las sanciones derivadas de las mismas, al tiempo de establecer la manera de cuantificarlas.

Estos criterios parten entonces de una estratificación de contribuyentes que supone, de acuerdo al instructivo, una aplicación equitativa y proporcional de cuantías. Este planteamiento implica en sentido llano un trato diferenciado por tipo de contribuyente.

En este contexto, se identifican a: contribuyentes especiales; sociedades con fines de lucro; personas naturales obligadas a llevar contabilidad; personas no obligadas a llevar contabilidad; y, sociedades sin fines de lucro.

Con esta diferenciación se establecen una serie de supuestos que modulan la configuración de infracciones tributarias en el ámbito administrativo, desagregados en el punto 5 de este instrumento, y a partir de las cuales se formula un esquema de graduación de multas. Si bien esta cuantificación opera dentro de los límites que en mínimos y máximos contempla la ley (Código Tributario), consideramos que su regulación (incluida la definición del monto) no puede operar por otra norma que no sea precisamente la ley.

Retomando la revisión del instructivo, se verifica cuantías para sancionar presentación tardía y no presentación de declaraciones de Impuesto a la Renta, IVA en calidad de agente de percepción, IVA en calidad de agente de retención, retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta, ICE, Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a los Activos en el Exterior, Impuesto a las Tierras Rurales, Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables y anexos.

Se prevé los siguientes casos para liquidación de obligaciones pecuniarias:

Cuando los sujetos pasivos se encuentren obligados a presentar la declaración de impuesto a la renta, registren en cero las casillas de ingresos y del impuesto causado del período declarado; cuando la declaración de impuesto al valor agregado efectuada por un sujeto pasivo, en calidad de agente de percepción, registren en cero las casillas de impuesto a pagar y de ventas del período declarado; cuando las declaraciones de impuesto al valor agregado como agente de retención y de retenciones en la fuente de impuesto a la renta, registre en cero las casillas de impuesto a pagar; cuando la declaración de impuesto a los consumos especiales, registren en cero las casillas de impuesto a pagar y de base imponible del impuesto a los consumos especiales durante el período declarado; cuando la declaración del impuesto a la salida de divisas, registre en cero la casilla correspondiente al total consolidado de Impuesto a la Salida de Divisas del período declarado; cuando los sujetos pasivos que se encuentren obligados a presentar la declaración de impuesto a los activos en el exterior, registren en cero las casillas de impuesto a pagar; cuando los sujetos pasivos del impuesto a las tierras rurales, presenten la declaración correspondiente registrando en cero las casillas de impuesto causado del período declarado; cuando la declaración del impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, registren en cero la casilla correspondiente al impuesto causado del período declarado; cuando se presenten anexos de información fuera del plazo establecido para el efecto.

Las multas que se han fijado para estos casos, siempre y cuando no hayan sido notificadas por la administración tributaria, se detallan así:

Tipo de Contribuyente	Cuantía en dólares EEUU
Contribuyente especial	USD 90,00
Sociedades con fines de lucro	USD 60,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD 45,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro	USD 30,00

Fuente: Servicio de Rentas Internas

De existir notificación por parte de la administración tributaria por omisiones respecto de los mismos casos señalados, se considera las siguientes multas:

Tipo de Contribuyente	Cuantía en dólares EEUU
Contribuyente especial	USD 120,00
Sociedades con fines de lucro	USD 90,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD 60,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro	USD 45,00

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Este esquema de multas relativo a omisiones de declaración de impuestos o anexos, y presentación tardía de declaración de impuestos o anexos, cambia cuando hacen parte de un proceso sancionatorio concluido a cargo de la administración tributaria, de la siguiente manera:

Tipo de Contribuyente	Cuantía en dólares EEUU
Contribuyente especial	USD 180,00
Sociedades con fines de lucro	USD 120,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD 90,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro	USD 60,00

Fuente: Servicio de Rentas Internas

También se señala que en el caso de que un sujeto pasivo hubiere incurrido en contravención, y recibido sanción de clausura, o de multa por no presentación de declaraciones o anexos y que posteriormente cumpliera con la obligación tributaria, encontrándose en los casos previstos en el numeral 5.2.1 del instructivo, podrá liquidar la multa por incurrir en falta reglamentaria de presentación tardía, de acuerdo al esquema por omisiones no notificadas por la administración tributaria, ya indicado.

Otro evento que regula este instructivo es cuando habiéndose definido una infracción, no se ha establecido la correlativa sanción. Al efecto, se considera una



categorización a cargo de la administración tributaria de contravenciones y faltas reglamentarias, en atención a su gravedad, identificándose de menor a mayor como: contravención tipo "A"; contravención tipo "B"; y, contravención tipo "C".

En estos casos, las cuantías de las multas por contravenciones se fijan de la siguiente forma:

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

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Tratándose de faltas reglamentarias, acorde con la misma categorización, se han definido las cuantías, así:

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

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Respecto de contribuyentes que se encuentran dentro del régimen impositivo simplificado (RISE), se determina que las multas que corren, equivalen al mínimo de

la cuantía prevista en el Código Tributario para sancionar contravención o falta reglamentaria, que sería USD 30,00.

También se consigna en el instructivo, sanciones atinentes al proceso de Declaración Patrimonial. Al respecto, se regula la cuantía de las multas, las mismas que difieren según los siguientes casos: cuando hay presentación de declaración patrimonial tardía, sin que medie aviso o notificación alguna de parte de la administración tributaria; cuando hay de por medio un proceso persuasivo; cuando la administración tributaria hubiere notificado con el inicio de un proceso de control o sancionatorio, por la presentación tardía de una declaración patrimonial efectuada sin el pago de la multa respectiva; por presentación tardía y juzgada por la administración tributaria sin haberse detallado la multa respectiva; en el caso de multas para las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país que no entreguen la información dentro de los respectivos plazos y, por no haber sido factible la aplicación de clausura.

Esta desagregación consta en la tabla a continuación del 5.4.4 del instructivo, detallado tras las respectivas definiciones de las indicadas infracciones tributarias. Un dato adicional que vale señalar, es que cada una de estas multas opera en consideración a la remuneración básica unificada, lo que devela una finalidad de indexar la cuantía de dichas multas con ese referente.

A la luz de las regulaciones constantes en el referido instructivo, y más allá de un afán de racionalizar la cuantía de las multas por infracciones administrativas tributarias en los casos allí ubicados, y de considerarse como razonable o no los criterios que se han adoptado para la configuración del esquema vigente, consideramos que no es el instrumento apropiado para hacerlo. En mérito del principio constitucional de reserva de ley en materia sancionatoria, la tipificación de las infracciones y el consecuente establecimiento de sanciones debe hacerse necesariamente por ley. Esto también para asegurar en mayor grado la observancia del principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción. Cuestiones ya señaladas en su momento como la legitimidad por la vigencia del principio democrático, con el concurso de un sinnúmero de voluntades como representantes de la sociedad llamadas a asegurar la expedición de un instrumento pertinente, suman al propósito de acreditar la importancia del principio abordado en este trabajo.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### Conclusiones

- La reserva de ley es un principio jurídico de suma importancia, tanto que tiene jerarquía constitucional, como se evidencia en la Constitución de la República del Ecuador y en demás Constituciones analizadas como la colombiana, peruana y boliviana. En función de este principio se generan resguardos en la regulación de materias de interés común y general encomendados al poder legislativo, instancia y Función que resulta ser expresión máxima del principio democrático de los Estados modernos.
- En el régimen penal y sancionatorio opera, y así debe ser, con rigor el principio de reserva de ley, al punto que la tipificación de infracciones y el correlativo establecimiento de sanciones debe imperativamente constar en norma legal, previamente establecida que tipifique la acción del sujeto activo como infracción y que imponga la sanción que a ese acto le corresponda.
- La reserva de ley también figura como principio rector en la regulación de materia sancionatoria en los otros países miembros de la Comunidad Andina, como son Bolivia, Colombia y Perú, en línea similar a la considerada en el caso ecuatoriano, puesto que la sanción parte de una conducta y acción tipificadas como, ilícitos, o infracciones a ley.
- El principio en mención rige asimismo para la creación, modificación o supresión de tributos, especialmente de impuestos, tendencia que se presenta también en los otros países de la Comunidad Andina, pues esta facultad es privativa de la Función Legislativa de un Estado y en donde se evidencia la representación popular que legitima el accionar jurídico y democrático de los legisladores en la creación de leyes nacionales, jerárquicamente superiores a las de los distintos niveles de gobierno que pueden existir en la organización territorial del Estado; por lo tanto cualquier regulación normativa en especial la tributaria y sancionadora, ha de partir en primer término de esta función estatal.
- Tanto en la legislación ecuatoriana como en la de los otros países de la Comunidad Andina se distingue en materia tributaria las infracciones penales de las infracciones administrativas; las primeras identificadas básicamente en

delitos y las segundas en contravenciones, con el agregado en el caso ecuatoriano de las faltas reglamentarias. En el primer caso operan en el ámbito de la justicia penal y en el segundo en el ámbito del procesamiento administrativo a cargo de la propia Administración Tributaria como manifestación del ejercicio de la facultad sancionadora otorgado por la ley.

- Las sanciones que corren por infracciones administrativas en materia tributaria son las multas, la clausura de establecimientos, la suspensión de actividades, la incautación definitiva, la suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes; y, la suspensión y destitución de cargos públicos. En tanto que, en la justicia penal, a más de estas sanciones opera la pena privativa de la libertad, por considerarse al delito como infracción de mayor gravedad, pues este conlleva implícito en su ejecución la voluntad de causar un perjuicio (dolo) a un tercero, sea en los bienes personales y/o materiales del perjudicado, de ahí su tratamiento diferente a las contravenciones y faltas reglamentarias.
- En el caso de Bolivia se requiere de una ley para clasificar y definir los impuestos que pertenecen al dominio tributario de orden sub nacional, existe un mayor margen de actuación de las instancias con capacidad normativa de estos niveles de gobierno, que podrán según su planificación modular esa creación y regulación, observando, en todo caso, los límites previstos en la disposición constitucional. En el caso ecuatoriano, en cambio, los impuestos se crean, modifican, exoneran y suprimen directa y privativamente por ley expedida por la Asamblea Nacional, y el COOTAD lo que hace es delegar ciertas funciones a los gobiernos seccionales incluso la de poder instituir algunos impuestos, pero estos han de ser en primer término creados por la ley nacida de la Legislatura central y así mismo la mencionada facultad también ha de ser atribuidas desde esta función del Estado.
- Sin embargo de lo mencionado en casos como el ecuatoriano, el boliviano y el peruano, se delega la facultad de poder establecer contribuciones a niveles de gobierno seccionales como un medio para su autogestión. Esta delegación debe ser otorgada por una ley emanada de la Legislatura del Estado, lo que ratifica la importancia de la aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria.

- El principio de reserva de ley se ha instituido a nivel Constitucional, lo que reafirma la importancia de este precepto legal y jurídico. A su vez también en la misma Ley Máxima de los Estados analizados se establece el principio de legalidad, mismo que como se ha explicado a lo largo de la investigación guarda relación estrecha con el de reserva de ley, pues de ambas partes la legitimidad de la aplicación de una normativa jerárquicamente inferior.
- Bolivia tiene un sistema de reserva de ley mínimo; por cuanto atribuye a la asamblea la obligación de legislar tanto en el ámbito sustantivo como adjetivo según el artículo 21 de su Constitución que expresa; que “Codificación sustantiva y adjetiva en materia civil, familiar, penal, tributaria, laboral, comercial, minería y electoral”, es potestad de la asamblea plurinacional.
- Las jurisprudencias que se han ejemplificado en el caso de cada país comparado, evidencian de igual manera que la reserva de ley es un axioma jurídico que circunscribe la producción normativa solo y exclusivamente en primer término a la función legislativa del Estado. Las mismas también mencionan en sus exposiciones la relación que existe entre el principio de la reserva de ley y el de legalidad, pues al crearse una ley, se establece también tipificación de infracciones, y mandamientos a ser cumplidos por los sujetos sobre quienes ejerce su *imperium* y de no ser cumplido aquello se le atribuye una responsabilidad jurídica consecuente con una sanción. Solo se puede sancionar una acción y conducta que la ley determina como reprochable jurídicamente.
- A pesar de lo indicado, en casos como la ordenanza del Distrito Metropolitano de Quito sobre espectáculos públicos, y el instructivo para la aplicación de sanciones del Servicio de Rentas Internas, en virtud del principio de reserva de ley, las infracciones y sanciones deben estar tipificadas en norma legal, se observa que tal regulación ha operado por actos normativos distintos a la ley y con rango jerárquicamente inferior a ésta, es así que en esos casos se observa que se establecen “tipos” sancionables y penas a partir de este tipo de normativas; lo cual podría asimilarse como una inobservancia del principio de reserva de ley en la tipificación de infracciones y el establecimiento de las consecuentes sanciones en los casos mencionados.

- Impuestos como el de espectáculos públicos, no se encuentre debidamente regulado en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD). Por ejemplo, en estos casos no se hace mención explícita del hecho generador, tan solo queda expuesto entre líneas cuando se enuncia la base imponible. No consta tampoco enunciados sobre los sujetos del impuesto, ni la condición del organizador o promotor del evento. En este sentido, se ha señalado que este tributo lamentablemente se encuentra regulado de manera muy general e insuficiente en la legislación nacional, que debió merecer mayor preocupación para su debido desarrollo. Debe enfatizarse que en la ley referida no se tipifica ni se regula ninguna infracción ni sanción relacionada con la gestión y control del impuesto a los espectáculos públicos. Más bien, producto de esta escueta regulación legal se ha generado un importante desarrollo por parte de cada gobierno municipal o gobierno metropolitano para viabilizar la gestión de este tributo, desarrollo que opera mediante ordenanza, como el caso del Distrito Metropolitano de Quito, de conformidad con la normativa antes señalada.
- Con respecto al instructivo de aplicación de sanciones por parte de servicio de Rentas Internas, se observan en el indicado instructivo establece regulaciones de aspectos sustanciales sobre infracciones y sanciones tributarias, lo que ha venido a comprometer el principio de reserva de ley en esta materia, y como se ha mencionado el cumplimiento de los principios de reserva de ley en el aspecto de exclusividad de producción normativa, así como en el sancionador es de esencial importancia, puesto que en ellos se sustenta la legitimidad formal y material de una ley, que crea impuestos y sanciona el cometimiento de acciones que infringen a la misma.

## Recomendaciones

- Tras el análisis efectuado consideramos pertinente que, en todos los casos, la regulación de infracciones y sanciones debe estar contenida en la ley. Esta exigencia opera no solo para la tipificación de las infracciones y el establecimiento de sanciones como parte sustantiva del Derecho penal y del Derecho administrativo sancionador, sino también de los aspectos formales y procedimentales, en la línea de asegurar el debido ejercicio de facultades de los poderes públicos en el marco de la observancia de los derechos de los administrados y en particular de los contribuyentes imputados del cometimiento de infracciones tributarias.
- A ser el principio de reserva de ley un precepto rector en la creación de impuestos y en el establecimiento de sanciones, este debe ser observado con prolijidad por las distintas autoridades y cuerpos colegiados del Estado cuando estos produzcan normativas jerárquicamente inferiores referentes a estos ámbitos.
- Las autoridades de los distintos niveles de Gobierno que la ley facultad para la creación de contribuciones no deben extralimitarse en sus potestades, pues ello constituye una inobservancia de la Constitución y de los principios jurídicos que regla el quehacer jurídico del Estado y sobre los cuales se cimienta el sistema jurídico del Estado.
- Para el caso del impuesto a los espectáculos públicos, el régimen sancionatorio de este tributo debe estar consignado en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización; en tanto que, sobre el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, como ley que crea y regula los impuestos por los cuales se genera el régimen sancionatorio contenido en dicho instrumento. Modificaciones que en los dos casos harían notar la plena observancia del principio de reserva de ley analizado en este trabajo.
- Durante los debates, discusiones y posterior a la adopción de alguna normativa que tenga por objeto la creación de impuestos y la sanciones por el incumplimiento de los mismos, en los niveles de gobierno locales, se debe revisar en todo momento la pertinencia de esas ponencias, y la concordancia jurídica que esas normativas deben guardar con la Constitución de la

Republica. Recuérdese que principios como el de reserva de ley, como el de legalidad se hallan instituidos constitucionalmente y por lo tanto toda norma que se emita ha de guardar relación y compatibilidad con lo que se establece en la Ley Máxima del Estado.

- En el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), por ejemplo deben establecerse con claridad las potestades y competencias que le son delegadas a los niveles de gobierno seccionales, para que estos no se extralimiten en la creación de tributos que solo pueden ser instituidos mediante ley nacida en la función legislativa del Estado central.



## Bibliografía

Asamblea Constituyente de Bolivia, 2009. *Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia*. El Alto: Registro Oficial.

Banacloche Pérez, J., 2005. *Guía práctica de sanciones tributarias*. primera ed. Madrid: La LEY.

Corte Contitucional de Colombia, 2003. *Sentencia C - 690 - 03*. Bogotá: s.n.

Ernesto Albán , 2004. *Manual de derecho penal ecuatoriano: parte general*. primera ed. Quito : Ediciones Legales.

García Morillo, J., 2005. *El derecho a la libertad personal*. Valencia: Universidad de Valencia.

González Monguí, P. E., 2001. *Derecho penal en las relaciones laborales públicas y privadas*. primera ed. Bogotá: Editorial Legis S.A..

Madariaga Gutiérrez, M., 1993. *Seguridad jurídica y administración pública en el siglo XX*. segunda ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

Silva, A., 2007. *Criminología y conducta antisocial*. primera ed. México: Editorial Pax de México.

Tribunal Contitucional de Perú, 2003. *Sentencia Exp. No. 2762-2002-AA/TC*. Lima: s.n.

Tribunal Cosntitucional de Bolivia, 2011. *Sentencia 0780 / 2011 R*. La Paz: s.n.

## **NORMATIVA JURÍDICA**

Constitución del Estado Plurinacional de Bolivia.

Constitución de Colombia, 1991.

Constitución de la República del Ecuador, 2008.

Constitución Política del Perú.

Bolivia, Código Tributario.

Perú, Código Tributario.

Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y  
Descentralización.

Ecuador, Código Orgánico Integral Penal.

Ecuador, Código Orgánico Tributario.

Ecuador, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Ecuador, Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias.

Ecuador, Ordenanza Metropolitana reformativa del capítulo II del título I, libro III  
del código municipal, referente a las normas sobre el pago del impuesto a los  
espectáculos públicos.