

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

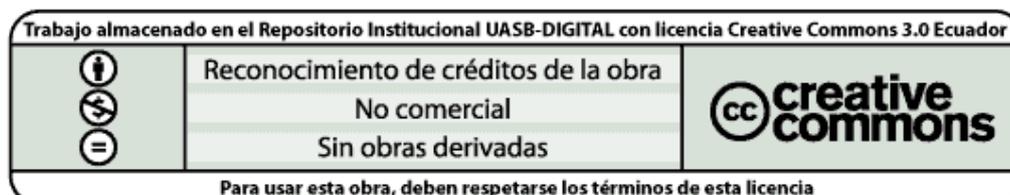
Mención en Derecho Tributario

El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en materia tributaria en el caso particular de las contravenciones

Autor: Hernán Javier Caicedo Gallardo

Tutora: Carmen Amalia Simone Lasso

Quito, Mayo 2017



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHOS DE PUBLICACIÓN DE TESIS

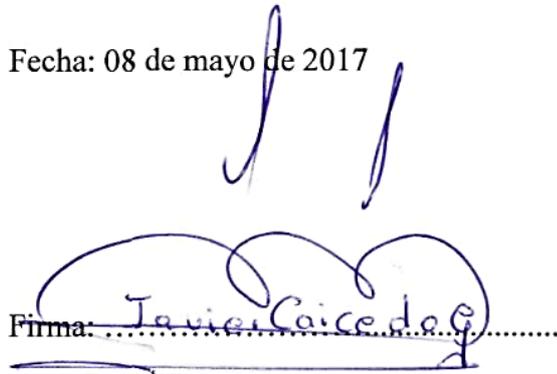
Yo, Hernán Javier Caicedo Gallardo, autor de la tesis intitulada **EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD ENTRE LA INFRACCIÓN Y LA SANCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL CASO PARTICULAR DE LAS CONTRAVENCIONES**, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho 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 los formatos virtual, electrónico, digital, 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/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 08 de mayo de 2017

Firma: .....

HERNAN JAVIER CAICEDO GALLARDO

RESUMEN

El principio de proporcionalidad en el ámbito tributario actúa como fundamento de la racionalización del ius puniendi estatal, en este caso específico del ejercicio de la potestad normativa y de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, a tenor de lo que establece el artículo 76, numeral 6 de la Constitución de la República. Este principio permite identificar si las sanciones establecidas por la Administración Tributaria no exceden de lo necesario para cumplir con su finalidad, en relación con las infracciones vigentes en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Además, dicho principio actúa como un limitante constitucional que el legislador debe observar en pro de la protección de los derechos constitucionales de los ciudadanos al momento de su creación.

De acuerdo con lo señalado, el presente trabajo se divide en cuatro capítulos: el primero establece el Régimen Sancionatorio Tributario Ecuatoriano; el objetivo es analizar el cuarto libro, del ilícito tributario de nuestro Código; el segundo capítulo trata el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción desglosando el fundamento constitucional, analizando las contravenciones tributarias y realizando un ejercicio comparativo en países de la CAN. El capítulo tercero analiza, de forma crítica cuatro fuentes legales: el Código Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria y finalmente criterios de aplicación de las sanciones por contravenciones por la Administración Tributaria Central, verificando así los efectos prácticos que estas características causen al cumplimiento o incumplimiento del principio de proporcionalidad. Finalmente, el capítulo cuarto establece las conclusiones generales y las respectivas recomendaciones.

DEDICATORIA

A la Virgen de la Merced, mi protectora

A mi madre, incansable luchadora.

A mi hijo, motor vital que impulsa mi accionar.

A mi esposa, virtuosa compañera de camino.

A mis amigos Hilda y Edison.

AGRADECIMIENTO

Mi gratitud especial a la Universidad Andina Simón Bolívar y con ella a sus docentes, personal administrativo y de servicio.

A mi primer tutor, Dr. José Vicente Troya, por sus consejos y su guía para la realización de este proyecto, en su ausencia mi respeto y admiración especial por su legado académico en beneficio de los futuros profesionales.

A mis apreciados maestros que ayudaron a culminar el presente trabajo, Dr. César Montaña, Dr. Juan Carlos Mogrovejo y Dra. Carmen Simone.

TABLA DE CONTENIDOS

Introducción	9
Capítulo primero	11
El régimen sancionatorio tributario ecuatoriano.....	11
1.1. Fundamento constitucional	12
1.2. Principios constitucionales en materia tributaria	15
1.3. Facultades de la administración tributaria	19
1.3.1. Facultad reglamentaria	20
1.3.2. Facultad determinadora	21
1.3.3. Facultad resolutive	21
1.3.4. Facultad sancionadora	22
1.3.5. Facultad recaudadora	23
1.4. Facultad sancionadora de la Administración Tributaria	24
1.4.1 Sanciones por el tipo de infracción.....	25
1.4.2. Sanciones administrativas	27
Capítulo segundo	29
El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción	29
2. Delito e infracción en materia tributaria	29
2.1. Las infracciones tributarias	32
2.2. Principios fundamentales en materia tributaria	34
2.3. Principio de legalidad tributaria.....	34

2.4. Principio de igualdad	35
2.5. Principio de proporcionalidad o justicia tributaria	36
2.6. Principio de irretroactividad	38
2.7. Aplicación del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en relación a las contravenciones y faltas reglamentarias.	39
2.8. Estudio comparado en relación a las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias con los países de la CAN.....	42
2.8.1. Bolivia.....	42
2.8.2. Colombia.....	47
2.8.3. Perú	51
Capítulo tercero.....	56
3. Criterios que sustentan el principio de proporcionalidad en la producción normativa	56
3.1. La proporcionalidad de las contravenciones y las sanciones en el Código Tributario.	57
3.2. Procedimiento para sancionar contravenciones y faltas reglamentarias.....	63
3.3. La proporcionalidad de las contravenciones y las sanciones en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI).	66
3.4. La proporcionalidad de las contravenciones y las sanciones en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (LRET).	69
3.5. Criterios de aplicación de las sanciones por contravenciones por la Administración Tributaria Central.....	72
3.5.1. Observaciones al instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias .	72

3.5.2. Procedimiento para la aplicación de sanciones pecuniarias.....	74
3.5.3. La necesidad de aplicación del principio de proporcionalidad en la Ley, para la Reforma de las Finanzas Públicas.	83
CONCLUSIONES	86
RECOMENDACIONES.....	89
BIBLIOGRAFÍA	91

Índice de tablas

Tabla 1.....	43
Tabla 2.....	44
Tabla 3.....	52
Tabla 4.....	54
Tabla 5.....	75
Tabla 6.....	77
Tabla 7.....	78
Tabla 8.....	79
Tabla 9.....	79
Tabla 10.	81
Tabla 11.	81

Introducción

El tema escogido para esta investigación es el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en materia tributaria, en el caso particular de las contravenciones. Para ello, se realizará un estudio sobre el Libro IV del Código Tributario, en relación con el ilícito tributario, así como una aproximación a la comprensión del principio de proporcionalidad en base a lo señalado por la doctrina y la forma cómo el Servicio de Rentas Internas aplica dicho principio al momento de imponer sanciones, lo que nos lleva al análisis del Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias expedido por el Director General de la referida institución.

El principio de proporcionalidad, siendo que constituye un limitante al *ius puniendi*, permite sobre todo que el legislador al momento de crear las sanciones observe que éstas sean realizadas de forma razonable y legítima, sin que lleguen a afectar los derechos de los ciudadanos. A la luz de este principio, es necesario que al momento de establecer las sanciones, éstas operen en función de la gravedad de la infracción.

Como fundamento constitucional, el Art.76 de la Constitución de la República del Ecuador dispone que debe establecerse una debida proporcionalidad entre las infracciones y sanciones, principio que como puede constatarse informa el Derecho sancionatorio. En tanto que en la esfera del Derecho material tributario opera la máxima de la capacidad contributiva, pues si bien es deber de los ciudadanos contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, siempre se deberá observar la capacidad económica de cada contribuyente a través de un sistema tributario justo, el cual debe estar inspirado además por otros principios como el de la igualdad y progresividad.

Es potestad de la Administración Tributaria establecer sanciones a quienes por acto propio o por indebida observancia de sus deberes formales cometan infracciones configurándose en actos ilícitos que exigen ser sancionados dependiendo del tipo de infracción. Es necesario que se encuentren tipificadas las conductas antijurídicas en la ley, a fin de evitar cualquier vulneración de derechos constitucionales de los

ciudadanos.

La doctrina explica que para que se cometa una contravención es suficiente con que se produzca la transgresión de la norma. Esto quiere decir que independientemente de que el acto u omisión se cometa con dolo o con culpa, basta con que el autor no observe lo que manda la ley para que se produzca la contravención¹.

Teniendo en cuenta el marco constitucional antes reseñado, en el presente trabajo de investigación se analizará los criterios que se han establecido en la ley para graduar la sanción ante una contravención. De igual forma se estudiarán los criterios que sustentan la modulación de la sanción dentro de los mínimos y máximos previstos en la ley.

Adicionalmente, el estudio propone determinar la forma en que la Administración Tributaria central conoce y sanciona las contravenciones en casos específicos. Este trabajo se referirá de forma particular al Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias elaborado por el Departamento de Prevención de Infracciones y la Dirección Nacional de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas, a efectos de determinar si dicho Instructivo respeta los principios constitucionales aludidos en líneas anteriores.

En definitiva, el presente análisis pretende establecer un nuevo enfoque y sustento de la correcta o incorrecta aplicación del principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en el caso particular de las contravenciones que se encuentran vigentes en nuestro sistema jurídico normativo tributario.

¹ SRI, *Teoría General de la Tributación*, Archivo Magnético. Consultado el 15 de enero de 2014, 112.

Capítulo primero

El régimen sancionatorio tributario ecuatoriano

El régimen sancionatorio tributario tiene como base el principio de división de poderes, correspondiendo especialmente a la Función Legislativa (creación) y a la Función Judicial (aplicación) del ejercicio de la potestad punitiva estatal bajo la figura tradicionalmente conocida del *ius puniendi*. Sin embargo, dada la diferenciación entre delito e infracción, el Derecho ha previsto para el delito sanciones de carácter penal que van desde la pérdida de derechos constitucionales de forma temporal, hasta la privación de la libertad, la misma que se encuentra graduada según la naturaleza del bien jurídico protegido y del daño ocasionado e infracciones (contravenciones y faltas reglamentarias) que corren por la esfera administrativa establecidas por ley pero cuya aplicación se encuentra a cargo de la Autoridad administrativa (como puede ser la Administración Tributaria en ejercicio de la facultad sancionadora) y en algunos casos, como el que se analiza, con determinadas atribuciones regulatorias (facultad de aplicación de la ley o facultad reglamentaria) con incidencia en el ámbito sancionatorio.

En materia tributaria, las sanciones frente a las infracciones o contravenciones también toman como referencia el bien jurídico protegido al que afectan. El Código Orgánico Integral penal en el artículo 315 señala que las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias, constituyéndose las primeras cuando existe vulneración de normas adjetivas o el incumplimiento de los deberes formales establecidos en el COIP o en otras leyes. En cuanto a las faltas reglamentarias, éstas se configuran cuando se viola reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general.

Dependiendo de la gravedad de la infracción las sanciones que se aplican pueden ser pecuniarias, privativas de derechos y privativas de libertad. La pena privativa de libertad en el ámbito tributario sucede cuando se produce el delito de defraudación tributaria, el cual, dependiendo de la gravedad se encuentra tipificado y graduado en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal.

Como se verá a continuación el régimen sancionatorio tributario en Ecuador parte de una base constitucional, que permite que las sanciones que vayan a crearse, así como las existentes tengan fundamento constitucional, tendientes a evitar cualquier vulneración de los derechos constitucionales de los ciudadanos.

Por efectos de la extensión de la facultad normativa (facultad reglamentaria) en materia sancionadora a la Administración Tributaria, como aparece con el instructivo objeto de análisis, -más allá de los cuestionamientos que se puedan generar por afectar el principio de reserva de ley del Derecho sancionador- el principio de proporcionalidad permite limitar la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria y además regular la graduación de cuantías respecto de sanciones, observando la proporcionalidad entre la sanción y la infracción creadas.

1.1. Fundamento constitucional

La administración pública, conforme lo determinan la Constitución y las demás normas jurídicas aplicables, posee diferentes potestades, entre ellas proteger los bienes jurídicos que se definen como tales dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano. Para lograr tales fines, la administración ha visto la necesidad de aplicar mecanismos de coerción que, atendiendo a la teoría penal del delito, estos pueden ser: penas privativas de libertad, sanciones administrativas, y dentro de éstas últimas, las de naturaleza pecuniaria, aplicables a las infracciones administrativas, las mismas que se enmarcan en las contravenciones y faltas reglamentarias que se analizan en la presente investigación.

La finalidad de la potestad sancionatoria de la administración pública debe centrarse tanto en una prevención general, a través de la cual el ciudadano esté consciente de sus deberes y derechos para con el Estado en materia tributaria, así como la reparación del daño causado y las sanciones que pudiera tener como producto de conductas infractoras.

Dentro del nuevo de Estado constitucional de derechos y justicia que proclama la Constitución de 2008, y con base al principio de supremacía constitucional, todos los fundamentos básicos de la Administración Tributaria deben estar conforme a la

Constitución, de ahí que se pueda comprobar de forma inmediata que el poder punitivo del Estado no puede estar alejado de una categoría de principios cuya finalidad es proteger a los ciudadanos en contra de los abusos en que pudiera incurrir el Estado. En este sentido, por ejemplo, el artículo 76, numeral 6 de la Constitución señala claramente que se debe mediante ley establecer la debida proporcionalidad entre infracciones y sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

Es un deber del Estado, por tanto, que la legislación a la luz de los principios constitucionales asegure un adecuado equilibrio entre las prerrogativas de la administración y los derechos de los contribuyentes, pues como se señaló anteriormente, el Estado goza de ciertas facultades para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias, dicha potestad podría en determinado momento trasgredir los derechos constitucionales de los contribuyentes. Si bien la doctrina señala que “cada una de estas administraciones pueda adaptar sus procedimientos materiales a las características que le sean propias”². No puede pasar por alto al momento de la creación de los tributos y al momento de la aplicación de los mismos los principios establecidos en la Constitución, así como también al momento de establecer las sanciones respectivas cuando se cometan conductas infractoras.

Como mecanismos de protección a favor de los ciudadanos, la Constitución ha previsto una serie de garantías básicas que permiten proteger especialmente al ciudadano sobre todo de la facultad sancionadora de la administración pública. En efecto la Constitución señala:

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

3. 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

² Marín Hernaz, *Las sanciones en la Ley General Tributaria y en el Reglamento Sancionador*, Revista de Información Fiscal, num. 66, (Madrid: Lex Nova, 2004), 57.

procedimiento”.

El artículo citado prevé que la potestad administrativa de sancionar debe observar un procedimiento antes de aplicar la sanción, en este orden. En relación con lo señalado, el artículo 173 de la Constitución dispone que "los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial". El artículo 76 de la Constitución menciona que nadie podrá ser juzgado por una acción u omisión que no esté tipificado en la ley como “infracción penal” o “administrativa”.

Este aspecto además permite que dentro del marco constitucional ecuatoriano coexistan lo que en doctrina se llama la dualidad de sistemas sancionatorios, es decir, se conserva la dualidad del sistema punitivo entre la potestad sancionadora administrativa y la del poder judicial. Es por eso que adicionalmente en el artículo referido de la Constitución en el numeral 6 se menciona que la ley debe establecer la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

La Corte Constitucional, en alusión al derecho al debido proceso, ha determinado jurisprudencialmente que:

El debido proceso, consagrado en el artículo 76 de la Constitución de la República, constituye un derecho de protección y un principio constitucional elemental, siendo el conjunto de derechos y garantías propias del accionado o parte demandada, así como las condiciones de carácter sustantivo y procesal, que deben cumplirse en procura de que quienes son sometidos a procesos en los cuales se determinen derechos y obligaciones, gocen de las garantías para ejercer su derecho de defensa y obtener de los órganos judiciales y administrativos un proceso exento de arbitrariedades.³

La facultad sancionadora de la Administración Tributaria debe configurarse a la luz de los principios constitucionales en cuanto a la aplicación de las normas

³ Ecuador, Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia N.º 099-13-SEP-CC.

jurídicas que regulan las infracciones y sanciones para que se establezca un límite al régimen sancionador. Si bien, existe la necesidad de contar con un régimen sancionador para los ilícitos tributarios, es importante que la facultad sancionadora de la Administración Tributaria proteja los bienes jurídicos respetando ante todo los derechos constitucionales.

Una forma de garantizar los derechos constitucionales es que las actuaciones administrativas, especialmente las sancionatorias, deben mantener un control judicial a través de tribunales especializados como el contencioso-administrativo y las garantías jurisdiccionales cuando sean necesarias.

Por tanto, todo el ordenamiento jurídico especializado en cada materia deberá seguir el orden establecido por la Constitución, respetando todos los principios y derechos en ella establecidos, considerando además que todas las personas, autoridades e instituciones están sujetos a ella, tal como lo señala el artículo 426 de la Constitución de la República. La aplicación directa de las normas constitucionales y las demás normas previstas en los instrumentos de derechos humanos constituye un deber estricto principalmente para las jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos en favor de todas las personas, así lo dispone el artículo 11 de la Constitución de la República.

El principio del debido proceso en este contexto garantiza el acceso para solicitar todos los actos procesales y probatorios que a criterio de los sujetos pasivos consideren adecuados para la defensa de sus derechos presuntamente vulnerados en el contexto de las garantías jurisdiccionales. En sede jurisdiccional, por ejemplo, a través de la acción de protección como parte procesal, se asegura la protección principalmente del derecho al debido proceso y a la defensa con la finalidad de evitar cualquier tipo de arbitrariedades.

1.2. Principios constitucionales en materia tributaria

El Estado, en su forma tradicional, es entendido como una forma de organización social, política, soberana y coercitiva, conformada por un conjunto de instituciones, que tiene el poder de regular dicha forma de organización social. Para

lograr su funcionamiento, el Estado tiene que recurrir a distintos mecanismos de financiamiento, uno de ellos los tributos, de tal forma que permita alcanzar su objetivo esencial que consiste en lograr el bien común de todos, o dentro del nuevo marco constitucional ecuatoriano, alcanzar el buen vivir o *sumak kawsay*.

Dentro de los derechos de protección, la Constitución de la República del Ecuador señala en el artículo 76, numeral 6 que la ley debe establecer la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones, sean de carácter penal, administrativa o de otra naturaleza. La norma citada pone un límite a la injerencia del Estado en cuanto a la creación de sanciones para regular la conducta de los ciudadanos, en este caso en el ámbito tributario.

Los principios constitucionales, como el de proporcionalidad, razonabilidad, legalidad, permiten evaluar la constitucionalidad de una norma al momento de ser creada y al momento de su vigencia, a la luz de los derechos constitucionales. En otras palabras, los principios constitucionales permiten que la facultad de imponer sanciones por parte de la Administración Tributaria, estén sometidos al control de dichos principios para garantizar el Estado constitucional de derechos y justicia.

Se debe reconocer que existen dos momentos en cuanto a la relación jurídico tributaria, el primero: en ejercicio de su potestad fiscal el Estado crea unilateralmente los tributos a través de un órgano legislativo; y, el segundo cuando el Estado en ejercicio de sus potestades administrativas (facultad reglamentaria, resolutive, determinadora, recaudadora y sancionadora o *ius puniendi*) ejerce su poder para aplicar los tributos.

La Constitución del Ecuador en el artículo 300, dentro del régimen tributario ha establecido que deben observarse los siguientes principios: “de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”⁴. Dichos principios constituyen el marco general para la generación de normas del sistema tributario y su aplicación, en tanto que deben respetar los derechos

⁴ Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

y libertades de los individuos.

En concordancia con lo dicho, el Art. 5 del Código Tributario establece que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Es necesario, que el legislador equipare el principio de proporcionalidad a nivel constitucional (principio en este caso alusivo no al Derecho sancionatorio sino al Derecho material tributario) ya que tal como está expresado en la norma citada aparece como una norma legal. Esto es necesario debido a que solamente un principio constitucional puede vincular “al legislador ordinario y su transgresión, en consecuencia, supone la inconstitucionalidad del precepto o la norma de que se trate”⁵, mientras que un principio de orden legal carece de tal vínculo.

En este sentido, es necesario mencionar que las normas tributarias se encuentran vinculadas con aspectos económicos que conllevan consecuencias y efectos tanto para el Estado como para el contribuyente, por lo que es necesario conciliar los principios constitucionales y legales. Si bien las normas tributarias están destinadas a ser cumplidas por los contribuyentes, en la práctica o en la realidad se constata que se cometen un sinnúmero de actos que se configuran en infracciones administrativas, tanto contravenciones como faltas reglamentarias.

De lo anotado se entiende que “los principios constitucionales del derecho tributario son los criterios generales plasmados en la Constitución, que deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico – tributario”⁶. La estricta observancia de los principios constitucionales implica además que sean observados por parte de los legisladores cuando elaboran o dictan normas de orden jurídico – tributario, así como de los respectivos órganos jurisdiccionales cuando aplican las normas existentes; y, por parte del Ejecutivo cuando en base a su facultad dicte disposiciones generales – reglamentos – emita pronunciamientos de carácter particular – actos administrativos singulares en esta materia.

⁵ Nelson Serpa, *Los principios constitucionales del derecho tributario*, (Santiago de Chile: Universidad de Chile, 2012), 2.

⁶ Rafael Vergara. “Los principios constitucionales tributarios en el Estado plurinacional de Bolivia”. En Lucy Cruz de Quiñonez, edit., *Lecciones de Derecho Tributario. Inspiradas por un maestro. Tomo I*. (Bogotá: Universidad del Rosario, 2010), 127.

Por tanto, es necesario establecer un equilibrio entre la facultad sancionadora del Estado con el derecho que le asiste a los ciudadanos, para lo cual los principios constitucionales se convierten en el fundamento para lograr tal efecto. La omisión de uno de ellos puede traer consecuencias perjudiciales para el contribuyente y evitar que el Estado actúe de forma discrecional, unilateral, ilegal e ilegítima cuando se trate tanto del cobro de tributos como al momento de aplicar su potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

En consecuencia, no basta con enunciar una norma con el afán de recaudar un tributo de manera eficiente, y tampoco basta establecer sanciones con la finalidad de que el contribuyente por temor decida proceder al pago o cumplir con sus deberes formales: todas las normas tributarias deben encontrar armonía dentro del marco del respeto de los derechos de los ciudadanos observando principios y garantías favorables para los contribuyentes.

En este contexto es loable lo que señala el Servicio de Rentas Internas cuando menciona como mandato y compromiso que lo que busca es:

Contribuir a la construcción de ciudadanía fiscal, mediante la concientización, la promoción, la persuasión y la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el marco de principios y valores, así como de la Constitución y la Ley; de manera que se asegure una efectiva recaudación destinada al fomento de la cohesión social.⁷

Es importante señalar además que existen otros principios generales dentro del derecho que requieren estricta observancia y cumplimiento por parte de la Administración Tributaria, al igual que cualquier otro órgano de administración de poder, los cuales son: el principio de reserva de ley, de legalidad, de irretroactividad de las leyes, de igualdad, de generalidad, entre otros. Estos principios se entienden como garantías procesales de los

⁷ Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. Disponible en: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/67> (20/12/2016)

administrados, debido a su importancia se puede mencionar que:

“se proyectan tanto sobre el derecho tributario como sobre las restantes ramas del ordenamiento normativo, regulando los procedimientos tributarios y demás procesados pues sus características son comunes en los más variados campos jurídicos; sin embargo, adquiriendo particular significado en el Derecho Tributario, en donde el estado asume una triple condición, de instituyente de la obligación, de acreedor de ella y de juez encargado de dirimir los conflictos que se presenten”⁸

En conclusión, tanto los principios constitucionales como los demás principios establecidos en las leyes deben ser aplicables tanto al momento de establecer los tributos, como al momento de aplicarlos, extendiéndose éstos a los procedimientos tributarios para lograr su recaudación o sanción, es decir, que el poder sancionador de la Administración Tributaria debe estar complementado con un conjunto de normas adjetivas o procesales, las mismas que deben guardar concordancia con los principios señalados en este apartado.

En este marco, podría decirse entonces que Ecuador posee un marco normativo tributario de carácter constitucional, puesto que las normas constitucionales y legales dirigen el cumplimiento de los deberes del Estado, orientados a proveer a los ciudadanos los servicios necesarios para satisfacer sus necesidades básicas.

1.3. Facultades de la administración tributaria

El Dr. José Vicente Troya Jaramillo manifiesta que “La potestad tributaria, o sea la facultad de establecer contribuciones o tributos, es propia de los Estados”⁹ La recaudación fiscal es hoy en día un elemento central para todos los gobiernos, ya que estos no son más que los fondos que podrá manejar el gobierno para cumplir con sus diferentes cometidos, y que deberá asignar a diferentes espacios tales como administración pública, educación, salud, medio ambiente, trabajo, comunicación, etc. Se establece por tanto una obligación correlativa y bidireccional para los ciudadanos

⁸ Juan R. Valdés. *Instituciones de derecho tributario*. (Buenos Aires, de Palma, 1992), 35

⁹ José V. Troya. “El derecho internacional tributario”, *RUPTURA: Revista Anual de la Asociación Escuela de Derecho*, No. 32, (Quito, PUCE, 1998): 102

y para con el Estado.

Las facultades de las que está investida la Administración Tributaria están claramente expresadas en el artículo 67 del Código Tributario, a saber: reglamentaria, que le permite emitir los actos normativos necesarios para la debida aplicación de los tributos; determinadora de la obligación tributaria; resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos; y recaudatoria, que le permite el cobro de los tributos.

1.3.1. Facultad reglamentaria

El doctor José Vicente Troya, respecto a la facultad reglamentaria, dice que es mejor denominarla facultad normativa, para diferenciarla de la gestión tributaria (art. 9 del código tributario), refiriéndose a ésta última como la emisión de actos y procedimientos administrativos. Los cuestionamientos a la facultad normativa que pudiera tener el Servicio de Rentas Internas, en este caso en materia sancionatoria- se expresan en el hecho de puede acusar inconstitucional debido a la extralimitación de la facultad señalada, dada la competencia privativa de la Función Legislativa - Asamblea Nacional- para establecer infracciones y sanciones por efectos del principio de reserva de ley.

De acuerdo con el artículo 7 del Código Tributario, la facultad reglamentaria es potestad del Presidente de la República, por ejemplo, para dictar reglamentos en la aplicación de leyes tributarias. El Servicio de Rentas Internas, a través de su Director, goza de la misma facultad, así como el Gerente General de la Corporación Aduanera, quienes al momento de dictar una norma deben hacerlo en armonía con la Constitución. Al efecto, este artículo textualmente señala que: “En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas”.

Asimismo, el artículo 132 de la Constitución de la República establece que se requerirá ley para “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”.

Las dos disposiciones transcritas habilitan al Servicio de Rentas internas para el ejercicio de facultad reglamentaria dentro de los límites propios del reglamento, justificado puesto que es un organismo público destinado a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por medio de la fiscalización mediante el cual se da lugar al cumplimiento de su ejercicio de la facultad determinadora que se detalla a continuación.

1.3.2. Facultad determinadora

La facultad determinadora se encuentra conceptuada en el Art. 68 del Código Tributario el cual establece que:

La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados, realizados por la Administración activa, las que establecen en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponderables, y la adopción de medidas legales que se estimen convenientes para esta determinación.

Del artículo señalado se entiende que los actos de la Administración Tributaria responden a un sistema jurídico vigente en concordancia con el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 82 de la Constitución de la República el cual dispone que las autoridades competentes deben aplicar normas jurídicas previas, claras y públicas.

En concordancia con lo señalado debe anotarse que “Los actos de la administración pública, en correspondencia a un régimen jurídico en vigor, son reglados y, por ende, supeditados al cumplimiento de normas jurídicas que demarcan su aplicación.

1.3.3. Facultad resolutoria

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria vigente a partir de enero de

2008 permitió algunas reformas en cuanto a esta facultad, como el principio de impugnación de los actos de la administración tributaria. Así mismo, se establecieron nuevas instituciones de administración de impuesto a la renta e IVA incrementando con ello las actividades del SRI.

De lo señalado se desprende que la facultad resolutoria no se limita a la resolución de reclamaciones administrativas, su potestad se amplía a conocer los trámites de solicitudes, impugnaciones y reclamaciones de los contribuyentes. Las autoridades administrativas que la ley determine están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de Administración Tributaria.

1.3.4. Facultad sancionadora

“Para la debida aplicación de los tributos, la administración goza de la facultad sancionadora que es instrumental a la determinación y recaudación de las obligaciones tributarias”¹⁰. Tal facultad, señala el Dr. José Vicente Troya, ejercita para velar por el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales de los sujetos pasivos, de terceros, e inclusive de funcionarios públicos.

Dentro de la facultad sancionadora del Estado es preciso distinguir entre la actividad sancionadora en cabeza de la administración, y la actividad sancionadora jurisdiccional. Con relación a las primeras “se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la administración y no de estatutos penales propiamente tales, y que en él está descartada la imposición de sanciones privativas de la libertad”¹¹.

La facultad sancionadora de la Administración Tributaria en cuanto a su finalidad protege un bien jurídico doble, a saber:

¹⁰ José V. Troya, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 267.

¹¹ Luis Carranza, *Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco*, (Buenos Aires: Legis Argentina, 2007), 200.

“el interés general que existe en la realización del deber de contribuir y el derecho subjetivo del sujeto activo de la relación jurídico tributaria. Pero en este último caso, no se está tutelando un interés subjetivo de la Administración; la posición de la Administración no es objeto de tutela, porque en sí misma sea merecedora de protección alguna, sino porque es un concepto que existe en función de intereses generales”¹².

En el ámbito tributario, se aplican a los tipos de delitos procedimientos de regularización o de control distintos del penal, es decir, pueden ser de naturaleza civil o administrativa, esto para diferenciar del ámbito penal, en el que las sanciones pueden incluir penas privativas de libertad.

Si bien dentro de la doctrina se puede entender que no exista diferencia entre la naturaleza del ilícito penal y la infracción administrativa puesto que son el resultado de una decisión de la “política legislativa de un determinado momento, que determinadas conductas se repriman mediante la vía penal –jurisdiccional- o la sancionadora –administrativa-, por lo que entre unas y otras solo existen diferencias formales, pues las penas judiciales son aplicadas por el Poder Judicial, mientras que las sanciones administrativas pertenecen al dominio de la administración”¹³. No obstante, habrá que señalar que las diferencias no solo pasan por cuestiones formales sino propiamente sustantivas, pues expresan en cada ámbito la gravedad de la infracción con las consecuentes sanciones. Siendo que en el ámbito penal se juzgan y sancionan delitos (infracciones graves) y en el ámbito administrativo se juzgan y sancionan contravenciones y faltas reglamentarias (infracciones leves o que revisten menor gravedad que aquellos).

1.3.5. Facultad recaudadora

La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

Es necesario que la Administración Tributaria cuente con una serie de potestades recaudadoras, lo que le permite hacer efectivo sus créditos a través de una

¹² Juan J. Zornoza, Gabriel Muñoz.” Infracciones y sanciones tributarias”. En *Curso de derecho Fiscal*, Tomo 1 (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007), 680.

¹³ Carranza, “Planteos en defensa...”, 201.

ejecución forzosa en caso de que los contribuyentes no lo quieran hacer de manera voluntaria. Dicha facultad recaudadora supone una ventaja de superioridad de la Administración tributaria frente al contribuyente, por lo que es necesario “la concurrencia de principios constitucionales cuya preservación justifica su reconocimiento. De un lado por el fundamento genérico de eficacia que respalda la auto tutela administrativa. Y de otro, por el deber constitucional de contribuir”¹⁴

1.4. Facultad sancionadora de la Administración Tributaria

La sanción como potestad de la Administración pública es un mecanismo de coerción, “que, de acuerdo con la teoría penal del delito pueden oscilar entre la pena privativa de libertad y las sanciones económicas”¹⁵. Esto, con la finalidad de que se salvaguarde, propicie y se mantenga el orden que la ley promueve, lo que significa a su vez que de ninguna manera el Estado pueda hacer uso y abuso de esta potestad sancionadora a fin de que se convierta ello en una fuente segura de recursos económicos.

En concordancia con lo dicho en el apartado anterior se deben observar los principios constitucionales y legales para no vulnerar los derechos de los sujetos activos en el ámbito tributario. De esta manera, la facultad sancionadora de la que goza el Estado “se encuentra legitimada, según la moderna concepción del Estado de derecho, en los valores derivados de la Carta Magna, los cuales son elevados a bienes jurídicos tutelados y protegidos por las normas que imponen sanciones por la comisión de determinadas conductas”¹⁶.

De lo anotado se puede decir que la potestad sancionadora tiene como función determinar sanciones en caso de que se produzcan conductas infractoras, así como la reparación del daño ocasionado por la omisión o evasión y como consecuencia el respectivo castigo que dicha omisión o evasión pudiera ocasionar, que como se dijo

¹⁴ Marina A. Ruiz. *Crédito tributario y hacienda pública en el procedimiento concursal*. Tesis doctoral. (Almería: Universidad de Almería, 2007) ,373.

¹⁵ Antonio Vaquera, *La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario*, (Madrid: Ministerio de Política Territorial y Administración Pública, 2009), 169.

¹⁶ Juan Á. Echagüe, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, (Buenos Aires: Ad Hoc, 2004), 31.

anteriormente puede ser pecuniaria o privativa de la libertad.

El Art. 70 del Código Tributario establece la capacidad de la Administración Tributaria para imponer sanciones a aquellos contribuyentes que hubiesen cometido alguna de las infracciones tipificadas en la ley. La norma citada dispone que: “En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.”

La doctrina respalda esta facultad cuando se dice que “cuando la administración verifica la existencia de una infracción debe adoptar las medidas sancionatorias, si se trata de contravenciones o faltas reglamentarias, o iniciar las acciones para que los jueces competentes impongan las sanciones que correspondan a través del proceso respectivo”¹⁷ Por tanto, la facultad sancionadora de la Administración Tributaria se circunscribe al específico ámbito de las infracciones de carácter administrativo (contravenciones y faltas reglamentarias).

1.4.1 Sanciones por el tipo de infracción

Las sanciones tributarias pueden ser de diversa índole dependiendo de la gravedad del acto cometido por parte del contribuyente, y en función del bien jurídico al que afectan, es por ello que se ha establecido una clasificación que atendiendo al tipo de infracción se dividen en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, para cada una de las cuales se establece: una graduación de las penas y un órgano competente para imponerlas dependiendo de la gravedad.

Como se señalaba anteriormente, el Estado mantiene dos potestades diferentes para juzgar y sancionar las infracciones: la potestad administrativa sancionadora y la potestad penal judicial. Responde a esta investigación analizar las sanciones que se imponen a las contravenciones y faltas reglamentarias, que se encuentran en el ámbito de la potestad administrativa sancionada; por el contrario, los delitos tributarios (y dentro de ellos, los delitos aduaneros), corresponden ser juzgados mediante el ejercicio de la potestad penal judicial.

¹⁷ Luis Toscano, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, (Quito: Pudeleco Editores S.A., 2006), 50.

Al respecto es importante diferenciar entre los delitos, los cuales están tipificados y sancionados como tales en las leyes penales y específicamente, en el Código Orgánico Integral Penal; las contravenciones que son violaciones de las normas adjetivas tributarias o el incumplimiento de deberes formales constantes en la ley; y, finalmente, las faltas reglamentarias que constituyen violaciones de los reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general en materia tributaria.

En relación a lo señalado, el Dr. José Vicente Troya Jaramillo señala que para que se configuren las faltas reglamentarias lo único que hace falta es que se infrinjan los deberes formales. “Tampoco cabe considerar, como en los delitos, circunstancias excusantes, eximentes, agravantes o atenuantes de responsabilidad”¹⁸

Por tanto, según el tipo en el cual incurra el sujeto pasivo, éste se verá sometido a las competencias de los órganos que imponen sanciones tributarias, por ende, corresponderá al ámbito jurisdiccional penal tributario la investigación (Fiscalía) y el juzgamiento y sanción de los delitos tributarios (Jueces y Tribunales de Garantías Penales); mientras que el juzgamiento y sanción de contravenciones y faltas reglamentarias correrá en sede administrativa a cargo de los funcionarios públicos competentes.

El jurista ecuatoriano Luis Toscano explica que “cuando la administración verifica la existencia de una infracción debe adoptar las medidas sancionatorias, si se trata de contravenciones o faltas reglamentarias.”¹⁹. Se concluye, por tanto, que la facultad sancionadora de la Administración Tributaria recae únicamente sobre el ámbito específico de las infracciones de carácter administrativo (contravenciones y faltas reglamentarias).

Es importante señalar que, dentro del ámbito de las contravenciones, algunas sanciones no requieren de una resolución administrativa previa. Al respecto, el artículo 100 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que cuando los sujetos pasivos no hayan presentado las declaraciones tributarias dentro de los plazos señalados por el reglamento serán sancionados sin necesidad de resolución

¹⁸ Troya, *Manual de Derecho...*, 268.

¹⁹ Toscano, “Procedimientos Administrativos”, 24

administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración.

En el orden señalado, el artículo 105 de la precitada Ley señala que la administración una vez que haya realizado actos de determinación compruebe que los sujetos pasivos de los impuestos de que trata esta Ley no han presentado las declaraciones a las que están obligados, les sancionará, sin necesidad de resolución administrativa previa, con una multa equivalente al 5% mensual, que se calculará sobre el monto de los impuestos causados correspondientes al o a los períodos intervenidos, la misma que se liquidará directamente en las actas de fiscalización, para su cobro.

Se entiende que son multas auto-impuestas y auto-calculadas por parte del Servicio de Rentas Internas, haciendo efectiva de esta manera la facultad para sancionar la infracción y ejecutar el cobro correspondiente.

En otros casos, será necesario un acto administrativo como, por ejemplo, para ejecutar una orden en el caso que se requiera clausurar un establecimiento comercial por no haber cumplido con un requerimiento de información efectuado por la administración.

1.4.2. Sanciones administrativas

Existen casos en los cuales la sanción impuesta tendrá que concretarse necesariamente en un acto administrativo, como por ejemplo la orden de clausura de un determinado establecimiento comercial conforme lo determina el artículo 323 del Código Orgánico Tributario, o la multa por la contravención de subvaloración aduanera prevista en el literal k) del art. 190 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Cuando se cometan contravenciones y faltas reglamentarias, dicha sanción se impondrá mediante resoluciones administrativas, las mismas que constituyen actos administrativos que gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, como cualquier otro acto administrativo, y que pueden ser impugnados tanto en sede administrativa a través del correspondiente reclamo, como en sede judicial a través de la respectiva demanda de impugnación.

Como puede observarse, el régimen sancionador ecuatoriano en materia

tributaria distingue el ámbito penal del administrativo. En este sentido, los delitos tributarios (defraudación tributaria) hacen parte del Derecho penal, siendo como tal juzgados y sancionados por los jueces penales; mientras que las infracciones administrativas como las contravenciones y faltas reglamentarias son juzgadas y sancionadas por la Autoridad administrativa tributaria (SRI) contenidas en el Libro IV del Código Tributario y que expresan el ejercicio de la facultad sancionadora. El principio de proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones opera en el ámbito del Derecho sancionatorio (penal y administrativo) y le sirve al legislador ordinario para sustentar la creación o establecimiento de infracciones y sanciones con la debida correlación. En cambio, en la esfera de aplicación, en este caso específicamente en la administrativa, es el Servicio de Rentas Internas el llamado a ejecutarlas (juzgamiento y sanción) en uso de su facultad sancionatoria, con el agregado en el caso ecuatoriano de haber procedido con la regulación de ciertos aspectos sustanciales del Derecho sancionatorio por norma reglamentaria (instructivo), que ha sido objeto de cuestionamientos.

Capítulo segundo

El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción

El principio de proporcionalidad permite realizar un balance o ponderación de la política legislativa aplicada por la Administración Tributaria, especialmente en el ámbito sancionatorio, procurando respetar los derechos constitucionales. Este principio actúa además como un parámetro de control de los actos de la Administración Tributaria, es decir, como una medida de control al *ius puniendi* el cual debe derivar las conductas más dañosas al ámbito del derecho penal.

Por otra parte, este principio constituye el horizonte por el cual el legislador ha de procurar la promulgación de las sanciones a la luz de otros principios constitucionales que se detallan en este apartado, en complemento con los demás principios legales, de tal forma que no vaya a afectar los derechos constitucionales de los ciudadanos, previniendo de esta manera cualquier exceso por parte de quien promulga las normas legales.

2. Delito e infracción en materia tributaria

En el ámbito tributario es importante que cada norma jurídica imponga tanto deberes como responsabilidades para el sujeto activo, de ello deviene que existan obligaciones para los contribuyentes, las mismas que en caso de no cumplirse llevan a la aplicación de una sanción, puesto que de no ser así dichas normas perderían uno de los elementos fundamentales de la norma jurídica, la coerción; puesto que la norma jurídica y la sanción vienen de la mano.

En este sentido, es importante analizar la diferencia que existe entre delito e infracción, esto permitirá tener claro el ámbito de aplicación de la norma en cada caso. Así se puede determinar la naturaleza y circunstancias de las transgresiones, así como comprender los límites y alcances cuando se comete una infracción o un delito tributario.

Los delitos en materia tributaria son acciones comisivas u omisivas realizadas con dolo, que por su gravedad y por las consecuencias que acarrea o por los peligros que determinan en el ordenamiento jurídico y en el orden social, son considerados como tales por la ley tributaria. Armando Giorgetti, señala que las infracciones tributarias “son faltas que derivan de hechos comisivos u omisivos contrarios a intereses del Estado y que causan lesiones de menor gravedad a estos intereses y que aun siendo dolosos son excluidos por la ley penal de la categoría de delitos y comprendidos en las contravenciones”²⁰

En lo que respecta a la infracción tributaria el artículo 340 del Código Tributario señala que ésta constituye toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esta acción u omisión.

Se entiende que una contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. “El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la administración pública”²¹

Vale destacar que es propio de los delitos atendiendo a su tipicidad la presunción del dolo, que básicamente los diferencia con las contravenciones y las faltas reglamentarias. En lo que respecta a las contravenciones y faltas reglamentarias por incumplimiento de deberes formales, no hace falta el dolo o culpa, ya que son de carácter objetivo. Por tanto, no cabe hablar en el ordenamiento jurídico ecuatoriano de contravenciones dolosas.

La forma en cómo se encuentra actualmente clasificados los delitos en el nuevo Código Orgánico Integral Penal trae dos problemas: el primero se refiere a la definición legal acerca de la infracción penal se encuentra establecida en el artículo 18 del COIP que señala “Es la conducta típica, antijurídica y culpable cuya sanción se

²⁰ Armando, Giorgetti. La evasión tributaria. En Sánchez, Coll, Corrales, *Teoría y práctica de procedimiento tributario. Ilícitos tributarios*. (Argentina: La Ley, 2005), 2.

²¹ Villegas, “La evasión fiscal”, 378.

encuentra prevista en este Código”. Respecto de esta definición, el Dr. Alfonso Zambrano Pasquel, en su artículo Concepto y clasificación de la infracción penal en el COIP, da cuenta de un problema y es que atendiendo a una definición formal y conceptual el carácter de culpabilidad “no puede ser en ningún caso elemento de ninguna “infracción” de ninguna especie”. De lo contrario, habría que negar el carácter de infracción a las conductas *contrarias a la norma* que realizarán quienes obren sin culpabilidad”²².

El autor precitado expresa que, al hablar de delito, éste término se adecua más a su carácter descriptivo y formal y por tanto es más aceptable, además porque “corresponde a una concepción dogmática, cuyas características esenciales solo se obtienen de la ley”²³.

En efecto, dentro del COIP, la contravención general (el COIP no se refiere de forma específica a las contravenciones tributarias, aunque sí alude a las contravenciones aduaneras, a las que tampoco regula) se convierte en una infracción penal que puede ser sancionada con pena privativa de libertad de hasta treinta días, tal como lo señala el artículo 19 del COIP.

Es por ello que en su obra Código Orgánico Integral Penal comentado, el Dr. Ramiro García Falconí, muestra su oposición al clasificar en un solo cuerpo normativo tanto los delitos como las contravenciones, considerando que es “una concepción errada de la naturaleza y funciones del sistema penal”²⁴. Su observación se debe a que algunas de las sanciones establecidas dentro del nuevo COIP contemplan ilícitos que pueden ser sancionados con penas de carácter pecuniario o administrativamente, por lo que deben salir del ámbito penal, más aún si son penas que no contemplan un carácter privativo de la libertad.

²² Alfonso Zambrano, *Concepto y clasificación de la infracción penal en el COIP*, En línea: de www.alfonsozambrano.com:26012014/dp-infraccion_COIP.pdf. Consultado 22 de diciembre de 2016

²³ Alfonso Zambrano, *Estudio introductorio al Código Orgánico Integral Penal, Referido al Libro I. Parte General.* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 118.

²⁴ Ramiro García, *Código Orgánico Integral Penal Comentado*, 2a. Edición ed. (Quito: Latitud Cero Editores, 2014), 212

2.1. Las infracciones tributarias

Las infracciones tributarias se ubican dentro del campo de lo ilícito, al que se aplican sanciones que deben estar previstas de antemano en la ley, de acuerdo a los principios generales que configuran lo punitivo. Al respecto, el Código Tributario,²⁵ en el Art. 314 del Código citado define a la infracción tributaria, como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”. Para efectos de juzgamiento y sanción se clasifica a las infracciones tributarias en: delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

El Código Integral Penal, en el artículo 315 señala que para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias. La norma citada explica que constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en el COIP y otras leyes. Por otra parte, constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general.

Toda esta materia en el Derecho Penal Tributario Ecuatoriano, está comprendida bajo una sola acepción: “Del Ilícito Tributario”, que trata el Libro Cuarto del Código Tributario; y, el Art. 336 al referirse al ámbito de aplicación dice: que las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y solo a falta de disposición tributaria expresa.

Con la expedición del COIP, se han extraído varias normas del Libro Cuarto del Código Tributario; particularmente las que se refieren a la tipificación de los delitos tributarios, las penas aplicables, el procedimiento para la investigación, juzgamiento y sanción, entre otras; conservándose en el Código Tributario únicamente normas de derecho sustantivo relacionadas con el ilícito tributario en general; y con las contravenciones y faltas reglamentarias en particular.

Conforme al Código Tributario, son contravenciones las violaciones de normas

²⁵ Código Orgánico Integral Penal, [2014], Registro Oficial Suplemento N.º 180 del 10 de febrero de 2014, Libro IV, Título I “El Ilícito Tributario”.

adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

Cuando la norma se refiere a los delitos que se encuentran tipificados y sancionados como tales en el Código Tributario y en otras leyes tributarias, extendiéndose a su vez la tipificación, se refiere a que se remite a aquellos cuerpos legales en los que existe una referencia a este tipo de infracción tributaria, como por ejemplo: el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión el cual es contentivo de una nueva normativa aduanera; la Codificación de la Ley de Registro único de Contribuyentes.

Al definir lo que constituyen las contravenciones se señala “el incumplimiento de los deberes formales”, que consten en el Código Tributario “o en otras disposiciones legales”, vale recordar que antes de la reforma al Código Tributario esta definición señalaba que las contravenciones se definían “por ley especial”, es decir que anteriormente se exigía el rango de ley para que se configure la contravención.

Actualmente, la reforma amplía el ámbito en el cual se pueden definir las contravenciones, ya no sólo deben estar comprendidas en el Código Tributario, pues en el caso de existir otro cuerpo legal que determine contravenciones tributarias, éstas serán tratadas, consideradas y sancionadas como tales según la reforma.

En concordancia con lo dicho por la doctrina inicialmente, el Art. 316 del Código Tributario, explica que el elemento constitutivo para la configuración del delito requiere la existencia de dolo. Para la configuración de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la trasgresión de la norma.

En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario” Vale señalar al respecto que el dolo en materia de infracciones tributarias se presume, sin embargo, “cuando el infractor cometió la infracción por culpa deberá probarla, para que con ello

destruya la presunción de dolo y la sanción que se le imponga sea menor”²⁶.

2.2. Principios fundamentales en materia tributaria

La Administración Tributaria tiene la facultad de sancionar las infracciones tributarias, las mismas que deben observar los principios establecidos en la Constitución para lograr tal objetivo. Por tanto, en concordancia con lo establecido en el artículo 5 del Código Tributario, lo hará observando los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Estos principios que deben favorecer a los ciudadanos constituyen para el Estado los límites o parámetros que permiten controlar el ejercicio de la potestad tributaria. Como bien señala Richard Amaro existen dos límites al poder tributario que tiene el Estado:²⁷

1. Límites directos: Está dado por la capacidad contributiva, es decir, la aptitud económica que tiene el individuo para contribuir a la cobertura de los gastos públicos y que se manifiesta a través de: la renta, el patrimonio, y el consumo.
2. Límites indirectos: son los establecidos en la Constitución Nacional.

2.3. Principio de legalidad tributaria

Este principio implica que tanto las infracciones como las sanciones tributarias deben estar previamente definidas o establecidas en la ley o norma de rango similar. Este principio es importante para los ciudadanos puesto que se transforman “en derechos subjetivos, que consisten en no sufrir sanciones, sino en los casos legalmente prevenidos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas”²⁸

La finalidad de este principio es establecer la seguridad jurídica y la justicia, a criterio del Dr. José Vicente Troya Jaramillo este principio “no es una limitación del

²⁶ Amaranta Dutti. *La actividad financiera del Estado*. (México: Monografía, 2011)

²⁷ En: <http://www.monografias.com/trabajos93/principios-constitucionales-potestad-sancionadora/principios-constitucionales-potestad-sancionadora.shtml#ixzz3E3WILGqw> Consultado el 25 de febrero de 2015

²⁸ Cano Mata. “Las infracciones administrativas en la doctrina del Tribunal Constitucional”. (Madrid: Edersa, 1984), 18 y ss., 31 y ss; 71 y ss. En Juan Sornoza, Hugo López, *Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria*, pág. 1940.

Estado, sino un modo de cómo ejercer la potestad tributaria”²⁹ por lo que dentro del marco constitucional las actuaciones de la potestad tributaria se enmarcan dentro de la normativa existente; y, de esta manera evita a su vez que exista abuso por parte de la Administración Tributaria hacia los contribuyentes.

Principio de generalidad El principio de generalidad tributaria implica que no haya discriminaciones arbitrarias a la hora de imponer los tributos, es decir, que no se puede establecer una ley y dedicarla a determinado grupo, sino más bien la ley debe establecer que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal soporten la imposición sin excepciones injustas.

Esto implica que, en caso de concederse exenciones o rebajas, por ejemplo, éstas se encuentren debidamente fundadas y motivadas, como suele suceder por ejemplo con las personas de la tercera edad o las personas con discapacidad. Tanto el principio de igualdad, como el de “progresividad deben conjugarse con el de generalidad para que la carga impositiva cumpla además con el principio de justicia”³⁰.

Bajo este marco, el principio de generalidad debe ser entendido como aquél principio que impide la existencia de privilegios, a pretexto de pertenecer a un determinado grupo social, comunidad, pueblo o nacionalidad indígena, por ejemplo. De tal forma, éste principio permite que todas las personas, con capacidad contributiva deben pagar un tributo.

2.4. Principio de igualdad

El principio de igualdad tributaria tiene un doble alcance, por un lado, se refiere al principio de igualdad que tienen todas las personas ante la ley, por otra parte, se refiere respecto en lo que tiene que ver con el gravamen impositivo que soportan los sujetos activos del tributo, esto es, basado en la capacidad contributiva que tienen las personas. De ahí que se hable también del principio de equidad, el mismo que consiste en distribuir las cargas y los beneficios de la imposición entre los contribuyentes de

²⁹ José V. Troya, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, (Quito: PUDELECO Editores, 2008)

³⁰ Ecuador. Generalidad tributaria, *La guía de Derecho*. Disponible en: <http://derecho.laguia2000.com/derecho-tributario/generalidad-tributaria#ixzz3E49YSPEo>. Consultado el 24 de marzo de 2015

acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.

Teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos, se puede establecer la carga tributaria de acuerdo a criterios de equidad vertical y equidad horizontal. De acuerdo a la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera. De acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, guarda relación con el principio de progresividad³¹

El principio de igualdad “implica que cada individuo contribuirá en relación, o en proporción a su capacidad económica”³². Por tanto, el principio de igualdad implica que el legislador pueda crear categorías a fin de distribuir en forma equitativa la carga impositiva, “conforme a la capacidad contributiva de los distintos contribuyentes, de acuerdo a sus rentas, el origen de estas, beneficios que presentan los mismos, etc.”³³.

2.5. Principio de proporcionalidad o justicia tributaria

De forma general, el principio de proporcionalidad es un criterio jurídico que permite que las actuaciones por parte del Estado conserven el carácter de legalidad y la aplicación judicial de los derechos fundamentales, o constitucionales. La doctrina señala que este principio se conforma por tres subprincipios: “idoneidad, necesidad, y el mandato de ponderación o proporcionalidad en sentido estricto”³⁴ En este sentido, la idoneidad implica que la limitación sea adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo. La idoneidad se subdivide en idoneidad de la norma de conducta y la idoneidad de la norma de sanción, implicando éste último “verificar que la contaminación penal representa un medio apto para prevenir la

³¹ Disponible en: <http://www.gerencie.com/principio-de-equidad-tributaria.html>. En Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Consultado el 27 de marzo de 2015

³² Stefany, Díaz Saavedra. *Principios constitucionales tributarios en el derecho comparado*. Disponible en: http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-5/121_a_166_principios_const.pdf. Consultado el 02 de abril de 2015

³³ Principio de igualdad tributaria. Disponible en: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Principio-De-Igualdad-Tributaria/1994823.html>. Consultado el 02 de abril de 2015

³⁴ Carlos Bernal, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014), 31.

realización de la conducta prohibida”³⁵

En cuanto al subprincipio a necesidad, implica que la limitación al ejercicio de los derechos constitucionales sea la menos grave de las que pudiera existir. Finalmente, “el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto exige que la limitación alcance el fin que se propone en un grado que justifique el grado en que se limita el derecho”³⁶

De lo citado se puede decir que el principio de proporcionalidad establece que todos deben contribuir al gasto público mediante un sistema tributario justo y que la capacidad económica determina el fundamento y la medida de cada uno a esa contribución, lo cual ha producido que sea denominado también como de capacidad contributiva.

El principio de proporcionalidad permite por un lado que los tributos estén de acuerdo con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el mismo que puede gradarse en correspondencia al patrimonio, a las ganancias y a los consumos de las personas. Si bien, todos los ciudadanos están obligados a pagar tributos, dicha obligación debe necesariamente tener límites, para lo cual se establecen principios como el de proporcionalidad, equidad y generalidad y otros aspectos como circunstancias económicas y sociales del país.

Por otra parte, este principio permite que las sanciones por faltas contra la Administración Pública no excedan ni violenten derechos constitucionales de los ciudadanos o se cometan atropellos o abusos por parte de la Administración tributaria. Recordando en éste ámbito que la Administración Tributaria está llamada a observar lo dispuesto en el Art. 76, numeral 6, el cual se establece la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

En el ámbito tributario, la facultad del *ius puniendi* legitima el accionar del Estado sobre los sujetos activos para reprimir al sujeto, ya sea a través de sanciones

³⁵ Gloria Lopera, *Principio de proporcionalidad y control constitucional de las leyes penales. El principio de proporcionalidad en el Estado Constitucional*. (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007). En, Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia N.º. 037-13-SCN-CC, Caso N.º. 0007-11-CN.

³⁶ Bernal, “El principio de proporcionalidad”, 32.

administrativas o pecuniarias, o con la privación de libertad. Desde este punto de vista, la Administración Tributaria no solo debe identificar al sujeto pasivo que incurre en una infracción tributaria, sino que, la pena establecida resulte proporcional al hecho cometido³⁷. Por tanto, es necesario que exista proporcionalidad entre el acto cometido por el sujeto pasivo con base a la afectación del bien jurídico tutelado y la sanción aplicada.

El principio de proporcionalidad en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias encuentra complemento con el principio de razonabilidad, puesto que se establecen dos criterios importantes “primero, la exigencia de que la pena sea proporcionada al delito cometido; y segundo, que la medida de la proporcionalidad se establezca de acuerdo con la importancia social del hecho...”³⁸

La proporcionalidad en el ámbito tributario consiste en esencia en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, debiendo fijarse los gravámenes de tal manera, que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma progresiva según el ingreso de sus recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.

A su vez, este principio exige que la aplicación de sanciones tributarias guarde relación con el hecho que constituye infracción punible, atendiendo a la menor o mayor gravedad de la infracción cometida, de tal suerte que se encuentre plenamente justificada la imposición de la misma, evitando un exceso en la punición, que sea razonable y totalmente desprovisto de arbitrariedad.

2.6. Principio de irretroactividad

El Art. 311 del Código Tributario establece que las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. El efecto retroactivo, sin embargo, puede aplicarse en caso de que se supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, cabe su aplicación aun cuando

³⁷ Juan Álvarez E. *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. (Buenos Aires: Ad Hoc, 2004), 276

³⁸ Álvarez, “Las sanciones tributarias”, 277

hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común.

Este principio halla complemento en los demás principios constitucionales como el de seguridad jurídica, que garantiza que las leyes no tengan efectos retroactivos. El principio de irretroactividad en el ámbito tributario tiene vital importancia sobre las disposiciones punitivas por lo que este principio se presenta como regla general en el ámbito tributario.

2.7. Aplicación del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en relación a las contravenciones y faltas reglamentarias.

A partir de la promulgación de la Constitución en 2008, se dieron algunos cambios en el ordenamiento jurídico a nivel administrativo, penal y tributario. Sobre este último, interesa la presente investigación para dilucidar los criterios bajo los cuales la Administración Tributaria aplica el principio de proporcionalidad al momento de sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, considerando que nos encontramos ante un nuevo modelo de Estado, el cual según el artículo 1 de la Constitución se caracteriza por ser un Estado constitucional, de derechos y justicia.

Es importante previo a analizar el principio de proporcionalidad, emitir algunas consideraciones que la Administración Tributaria debe tener en cuenta para la imposición de las sanciones en materia de contravenciones, y que no son independientes del principio de proporcionalidad sino que se muestran como un complemento del mismo.

Dentro del ámbito sancionador en materia de contravenciones y faltas reglamentarias, es importante la existencia de un procedimiento que permita que el ciudadano que es procesado por cometer una contravención o una falta reglamentaria, ser asistido de forma previa, detallada, en su lengua propia de ser necesario, sobre las acciones y procedimientos formulados en su contra, así como la identidad de la autoridad responsable de la acción o procedimiento, tal como lo señala la Constitución, en relación al derecho a la defensa.

El hecho de que la Administración Tributaria emita una resolución administrativa o acto administrativo para sancionar implica que “se haya brindando la oportunidad a los sumariados, de efectuar descargo y ofrecer prueba respecto de los cargos imputados”³⁹, es decir, la Administración Tributaria debe observar algunos principios constitucionales como se dijo anteriormente, entre ellos el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa. La finalidad de este proceso sería comprobar de forma efectiva la contravención o falta reglamentaria del contribuyente; de esta manera también se somete a control de legalidad la actuación de la Administración Tributaria que en caso de conculcar el derecho de un ciudadano, puede llevar a que se active una de las garantías jurisdiccionales.

Otro aspecto a tener en cuenta es que las contravenciones y faltas reglamentarias deben observar estrictamente el principio de legalidad, que se identifica con el conocido principio penal *nullum crime nulla poena sine lege*, es decir, se requiere de la existencia previa de una norma legal en la cual se tipifique como “infracción” la conducta que será sancionada (contravención o falta reglamentaria) y por otro lado el tipo de sanción que será impuesta, que responde al principio de *nullum pena sine lege*, es decir, que es necesario la predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes (multas, clausuras, suspensiones, etc).

La Administración Tributaria ha de tener en cuenta también que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recae sobre ella, por lo que las resoluciones deben basarse en datos objetivos y reales. Recuérdese que en lo que respecta a las contravenciones y faltas reglamentarias no será necesaria la presencia del aspecto subjetivo de la comisión de la infracción, puesto que esta es propia de los delitos. En relación a la formulación de cargos, la Administración Tributaria debe tener la obligación de hacer conocer de forma detallada los hechos que han producido el cometimiento de la contravención o falta reglamentaria, así como las disposiciones legales infringidas y la prueba que demuestra tales infracciones.

³⁹ Carranza, “Planteos en defensa”, 203.

En relación al principio de proporcionalidad, es importante observar la garantía de *non bis idem*, puesto que constituye uno de los elementos o consecuencias del principio de legalidad. “Este principio se vincula al principio de proporcionalidad al menos en su finalidad, puesto que una acumulación de sanciones puede ser desproporcionada en relación a los hechos o a los comportamientos que las justifica”⁴⁰

En caso de que una norma legal dentro del ámbito tributario contenga restricciones directas o indirectas que de alguna forma pudieran ser contrarias a algunos de los principios enunciados anteriormente; dicha norma se tornaría ineficaz, por tanto en este caso es deber de la Administración Tributaria observar siempre estos principios para que de esta manera se pueda de forma progresiva desarrollar el derecho a través de normas adecuadas en base a la jurisprudencia, la doctrina y el criterio de los jueces y operadores de justicia .

El principio de proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones tributarias se encontraba desde los primeros orígenes de la aplicación de sanciones en todos los ámbitos del derecho, si bien de forma positivizada ésta responde al ideal de la justicia y de la correcta aplicación del derecho. Cabe decir además que la aplicación del principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en materia tributaria representa un derecho del sujeto pasivo, de tal forma que si no existiera dentro de la normativa ordinaria una ley, disposición o principio que haga justicia a través de este principio, es deber de los operadores de justicia aplicar los principios constitucionales los mismos que dentro del ordenamiento jurídico son de rango y rigor superior.

El principio de proporcionalidad de la infracción y de los delitos tributarios además se deben contemplar a la luz de otros principios consagrados en la Constitución, como son las garantías, y demás principios propios del derecho, de legalidad, reserva de ley, temporalidad, territorialidad, razonabilidad, etc.

Bajo esta perspectiva quedan atrás las ideas que concebían a la pena como un

⁴⁰ Carmelo De Grazia, *Derechos de los particulares en los procedimientos administrativos sancionatorios*. Disponible en http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/DERYSO/4/deryso_2003_4_175-247.pdf. Consultado el 25 de abril de 2015.

mecanismo de represión, o sufrimiento o temor, para quien se lo aplica, puesto que la sanción en su pretensión debe ser la de regular el adecuado comportamiento de la sociedad. Es por ello que la imposición de las sanciones administrativas en cuanto a contravenciones y faltas reglamentarias deben responder a la estricta observancia de todos los principios legales y constitucionales, comprendiendo además que el Estado es el principal sujeto que debe asegurar un ordenamiento jurídico justo sin descuidar el bien jurídico tutelado, explicado brevemente en el capítulo primero.

Así, pese a que en el caso de las contravenciones y las faltas reglamentarias no es necesario que esté presente el elemento dolo ni el elemento culpa, siempre será deber del legislador realizar una adecuada graduación entre la gravedad de la infracción y la responsabilidad del responsable de las infracciones tributarias. En el caso de las contravenciones y faltas reglamentarias, la forma en que se hace efectiva esta premisa, es la aplicación del principio de proporcionalidad. Por tanto, el Estado a través de sus instituciones deben aplicar sus sanciones con miras a los principios enunciados y sobre todo estos principios deben ser observados por el legislador quien debe realizar una adecuada tipificación de los delitos y sanciones en la materia de estudio en miras a tutelar el bien protegido, que en este caso es el bien común de toda la sociedad.

2.8. Estudio comparado en relación a las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias con los países de la CAN

2.8.1. Bolivia

Cual ocurre en Ecuador, el Código Tributario de Bolivia diferencia los delitos de las contravenciones en materia tributaria, clasificándolos dentro de lo que el artículo 148 llama Ilícitos Tributarios. Posteriormente en el artículo 149 diferencia tanto las contravenciones como los delitos y establece un procedimiento distinto para cada uno.

De esta manera señala que el procedimiento para establecer y sancionar las contravenciones tributarias se rige sólo por las normas del Código Tributario

Boliviano, disposiciones normativas tributarias y subsidiariamente por la Ley de Procedimientos Administrativos; mientras que los delitos, se encuentran sometidos para su juzgamiento al Código Penal y al Código de Procedimiento Penal. El sujeto pasivo en materia de contravenciones es el responsable del pago de la deuda tributaria para lo cual se procederá con las respectivas sanciones.

Desde el 01 de enero de 2016 entró en vigencia en Bolivia la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0032-15. Régimen Sancionatorio por Contravenciones Tributarias, que se creó como necesidad de emitir un nuevo régimen de sanciones tributarias, en función de la gravedad de la infracción y su efecto, Dicha Resolución promueve una clasificación y detalla los incumplimientos de Deberes Formales de los sujetos pasivos o terceros responsables, además define las sanciones para cada incumplimiento de deberes formales y establece los procedimientos sancionadores.

Las sanciones por contravenciones tributarias de acuerdo a la Resolución Normativa de Directorio N.º 10-0032-15, vigente desde enero de 2016 son las siguientes:

Tabla 1

Sanciones por contravenciones tributarias

Tipo de contravenciones	Sanciones conforme al CTB
Sanción por Omisión de Inscripción en los Registros Tributarios, Inscripción o Permanencia en un régimen distinto al que le corresponde	Clausura inmediata del establecimiento hasta que regularice su inscripción, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria.

Fuente: Resolución Normativa de Directorio N.º 10-0032-15

Elaboración propia

Tabla 2

Sanciones por contravenciones tributarias

Tipo de contravenciones	Sanciones conforme al CTB
- I. La sanción por No Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente originada por denuncia ante la Administración tributaria (...), conforme establece el Artículo 164 de la Ley N.º 2492.	Primera contravención. Seis (6) días de clausura Segunda contravención. Doce (12) días continuos de clausura Tercera contravención. Veinticuatro (24) días continuos de clausura Cuarta contravención. Cuarenta y ocho (48) días continuos de clausura
II. En el Procedimiento de Control Tributario establecido en el Artículo 170 de la Ley N.º 2492, la sanción por No Emisión de Factura, Nota Fiscal o Documento Equivalente, siempre y cuando sea la primera vez, podrá ser convertida por el pago de una multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo NO facturado. Tratándose de servicios de salud, educación y hotelería la convertibilidad podrá aplicarse más de una vez.	Primera Contravención. Seis (6) días continuos de clausura o multa equivalente a diez (10) veces el monto de lo no facturado. Segunda Contravención. Doce (12) días continuos de clausura. Tercera Contravención. Veinticuatro (24) días continuos de clausura Cuarta Contravención y siguientes. Cuarenta y ocho (48) días continuos de clausura

Fuente: Resolución Normativa de Directorio N.º 10-0032-15

Elaboración propia

Las instancias competentes para impulsar el procedimiento sancionador son los Departamentos de Fiscalización, Recaudación y Empadronamiento, Jurídico y de

Cobranza Coactiva y Agencias Tributarias de las Gerencias Distritales y GRACO, quienes son las instituciones competentes para iniciar, procesar y aplicar el procedimiento sancionador, según corresponda.

La Administración Tributaria es la competente para sancionar las contravenciones, las mismas que pueden realizarse mediante Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria. El artículo 168 del Código Tributario de Bolivia dispone que en caso de que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará a través de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención.

En otras palabras, la legislación boliviana permite a la Administración Tributaria ejercer su facultad sancionadora dentro de un proceso de determinación, lo cual no es posible en el Ecuador, en el que las facultades deben ser ejercidas por separado, siguiendo cada una su propio procedimiento. Al respecto, la ex Corte Suprema de Justicia del Ecuador ha señalado que no cabe que mediante un acto de determinación se proceda a sancionar una contravención e imponer una multa.⁴¹

Así por ejemplo la Administración Tributaria Boliviana en los siguientes casos procede de la siguiente manera:

a) Cuando la Administración Tributaria establezca la existencia de errores aritméticos contenidos en las Declaraciones Juradas.

En este caso cuando se descubren errores aritméticos en las declaraciones juradas, y que dichos errores hayan originado un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor del sujeto pasivo, la Administración Tributaria efectuará de oficio los ajustes que correspondan y no deberá elaborar Vista de Cargo, emitiendo directamente Resolución Determinativa.

⁴¹ Servicio de Rentas Internas, Recurso 136-2008, EERO 141, miércoles 4 de mayo de 2011

En este caso, la Administración Tributaria requerirá por parte del contribuyente la presentación de declaraciones juradas rectificatorias.

b) Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no presenten la declaración jurada o en ésta se omitan datos básicos para la liquidación del tributo.

En este caso, la Administración Tributaria exigirá su presentación o, a que se subsanen las ya presentadas. A tiempo de intimar al sujeto pasivo o tercero responsable, la Administración Tributaria notifica en unidad de acto, la Vista de Cargo que contendrá un monto presunto calculado de acuerdo a lo dispuesto por normas reglamentarias.

Dentro del plazo previsto en el artículo siguiente, el sujeto pasivo o tercero responsable aún podrá presentar la declaración jurada extrañada o, alternativamente, pagar el monto indicado en la Vista de Cargo. Si en el plazo previsto no hubiera optado por alguna de las alternativas, la Administración Tributaria dictará la Resolución Determinativa que corresponda.

El monto determinado por la Administración Tributaria y pagado por el sujeto pasivo o tercero responsable se tomará a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda pagar, en caso de que la Administración Tributaria ejerciera su facultad de control, verificación, fiscalización e investigación.

En el año 2015, Bolivia a través del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) aprobó el 25 de noviembre la resolución 10-0032-15 mediante la cual establece el Régimen Sancionatorio por contravenciones tributarias, cuyo contenido tiene un enfoque flexible en favor de los contribuyentes, así por ejemplo si el contribuyente cancela el tributo omitido una vez que ha sido notificado se le puede condonar el 80% de la obligación.

La nueva norma propuesta en Bolivia por parte del SIN, tiene un enfoque netamente proporcional ya que ha flexibilizado las multas y sanciones por contravenciones tributarias llegando a establecer incentivos con rebajas que van del

80%, 50% y 40% inclusive por algún tributo omitido a fin de que los contribuyentes puedan regularizar su situación y corrijan sus faltas.

2.8.2. Colombia

Colombia posee como instrumento legal en materia de delitos tributarios y aduaneros el Estatuto Tributario Nacional, sin embargo, en cuanto a sanciones éstas se encuentran reguladas principalmente en el Código Penal. En el Estatuto Tributario se encuentran las normas que regulan los impuestos administrados por la DIAN, así como las sanciones por contravenciones que se sancionan con multa. Las sanciones se realizan mediante resolución independiente (Art. 637, ETN).

En dicho estatuto se contempla la sanción mínima para cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la Administración de Impuestos, será equivalente a la suma de 10 UVT.

De igual manera, la legislación colombiana contempla una serie de leyes en las cuales se establecen sanciones de carácter administrativo para casos específicos, pero en razón a su condición de actividad punitiva del Estado la Corte Constitucional de Colombia ha manifestado que:

“la imposición de sanciones administrativas se encuentra sujeta al artículo 29 de la Constitución que consagra el derecho al debido proceso. De esta manera "los principios del derecho penal –como forma paradigmática de control de la potestad punitiva– se aplican, con ciertos matices, a todas las formas de actividad sancionadora del Estado. El debido proceso, por su parte "comporta una serie de garantías como la publicidad y celeridad del procedimiento, el derecho de defensa y contradicción, el principio de legalidad del ilícito y de la pena, la garantía del juez competente, etc., que sólo tienen sentido referidas a la actividad sancionadora del Estado. Es decir, son garantías aplicables al proceso de imposición de sanciones"⁴²

En la citada sentencia, la Corte Constitucional de Colombia menciona que existe una

⁴² Colombia, Corte Constitucional. Sentencia C-506 de 2002; M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de varias normas relativas a sanciones tributarias. Consta allí un resumen de la jurisprudencia proferida por esta Corporación sobre dicha materia. En línea: http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-616-02.htm#_ftn33. Consultado el 5 de enero de 2017

diferencia cualitativa entre la potestad sancionadora administrativa y la potestad punitiva penal. En efecto, dicha Corte resalta la importancia de la potestad sancionadora en ámbito administrativo por los siguientes aspectos:

- a) La potestad sancionadora como potestad propia de la administración es necesaria para el adecuado cumplimiento de sus funciones y la realización de sus fines.
- b) Permite realizar los valores del orden jurídico institucional, mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia propende indudablemente a la realización de sus cometidos.
- c) Constituye un complemento de la potestad de mando, pues contribuye a asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas.

A diferencia de la potestad sancionadora penal que protege el orden social, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, diferenciando claramente que es una actividad típicamente administrativa y no penal, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías –quedando a salvo su núcleo esencial– en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido.⁴³

El referente para multas en materia tributaria en Colombia es el UVT, que fue creado para unificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por tanto, la Unidad de Valor Tributario es la medida de valor que permite ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a los impuestos y obligaciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El UVT es reajustado anualmente en la variación del índice de precios al consumidor para ingresos medios, certificado por el Departamento Administrativo

⁴³ Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-616/02.

Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el primero (1) de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a este. Todas las cifras y valores absolutos aplicables a impuestos, sanciones y en general a los asuntos previstos en las disposiciones tributarias se expresarán en UVT.

Algunos ejemplos en los que cabe sanciones administrativas en la legislación colombiana son los siguientes:

1. Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones.

Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración de Impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial.

2. Sanción por mora en la consignación de los valores recaudados por las entidades autorizadas.

Cuando una entidad autorizada para recaudar impuestos no efectúe la consignación de los recaudos dentro de los términos establecidos para tal fin, se generarán a su cargo y sin necesidad de trámite previo alguno, intereses moratorios, liquidados diariamente a la tasa de mora que rijan para efectos tributarios, sobre el monto exigible no consignado oportunamente, desde la fecha en que se debió efectuar la consignación y hasta el día en que ella se produzca.

Cuando la sumatoria de la casilla "Total Pagos" de los formularios y recibos de pago, informada por la entidad autorizada para recaudar, no coincida con el valor real que figure en ellos, los intereses de mora imputables al recaudo no consignado oportunamente, se liquidarán al doble de la tasa prevista en este artículo.

En Colombia, la Ley 1111 expedida el 27 de diciembre de 2006 reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 4676 de 2006, en su artículo 658-3 impone las sanciones administrativas por contravenciones en los siguientes casos:

a) Sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT y obtención del NIT.

1. Sanción por no inscribirse en el Registro Único Tributario, RUT, antes del inicio de la actividad, por parte de quien esté obligado a hacerlo.

Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de un (1) día por cada mes o fracción de mes de retraso en la inscripción, o una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la inscripción, para quienes no tengan establecimiento, sede, local, negocio u oficina.

2. Sanción por no exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el Registro Único Tributario, RUT, por parte del responsable del régimen simplificado del IVA.

Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de tres (3) días.

3. Sanción por no actualizar la información dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización, por parte de las personas o entidades inscritas en el Registro Único Tributario, RUT.

Se impondrá una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información. Cuando la desactualización del RUT se refiera a la dirección o a la actividad económica del obligado, la sanción será de dos (2) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información.

4. Sanción por informar datos falsos, incompletos o equivocados, por parte del inscrito o del obligado a inscribirse en el Registro Único Tributario, RUT.

Se impondrá una multa equivalente a cien (100) UVT".

El Estatuto Tributario procura respetar el derecho constitucional del sujeto activo, por ejemplo, en el artículo 179 establece un régimen de incentivos, en el que se observa que existen “rebajas porcentuales importantes, cuando el deudor tributario subsana espontáneamente la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo y período regularizado”⁴⁴

La norma citada señala además que, si la regularización es posterior a la notificación y antes del inicio de la verificación o fiscalización, la sanción ameritará ser rebajada en un porcentaje inferior al anterior.

2.8.3. Perú

Las infracciones y sanciones tributarias se ubican dentro de la familia de las infracciones y sanciones administrativas, éstas se encuentran reguladas en el Código Tributario; mientras que los ilícitos de mayor gravedad con impacto tributario se regulan mediante el derecho penal, a través del Decreto Legislativo N.º 813 – Ley Penal Tributaria. Según el artículo 164º del Código Tributario es toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el C.T. o en otras leyes o decretos legislativos. En consecuencia, una infracción tributaria se produce cuando se incumple o cumple de forma parcial, incorrecta o tardía las obligaciones tributarias.

Conforme al Código Tributario vigente, es la SUNAT quien tiene la facultad de aplicar sanciones de acuerdo con la naturaleza de la obligación que no se ha cumplido o a la conducta o acto destinado a reducir o evitar el pago de los tributos. De esa manera a una determinada obligación que no es cumplida le corresponde una infracción que se describe en una norma legal, y ante esta infracción se aplica una sanción. En el siguiente cuadro se ilustra dicha diferenciación:

⁴⁴ Ángela Radovic, *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos*, (Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1994), 100.

Tabla 3

Infracciones y delitos tributarios

Infracciones tributarias	Delitos tributarios
<p>Se determina de forma objetiva, no se requiere intencionalidad.</p> <p>Generalmente vinculada al incumplimiento de obligaciones formales.</p> <p>Infractor</p> <p>Es un ilícito sancionado por la Autoridad Tributaria</p> <p>El proceso culmina con la emisión de un acto administrativo, impugnabile en la vía administrativa y judicial</p>	<p>Se determina de forma subjetiva, requiere intencionalidad (dolo)</p> <p>Básicamente relacionada al incumplimiento de obligaciones sustanciales</p> <p>Autor y/o partícipes</p> <p>Es un ilícito sancionado por la Justicia Penal</p> <p>El proceso culmina con una sentencia judicial la cual es impugnabile en la vía jurisdiccional</p>

Fuente: Código Tributario Peruano

Elaboración propia

De esa manera a una determinada obligación que no es cumplida le corresponde una infracción que se describe en una norma legal, y ante esta infracción se aplica una sanción en la que en el caso de sanciones administrativas puede corresponder conforme al artículo 165 del Código Tributario: multas, comisos, cierre, suspensión de licencias, internamiento temporal de vehículos y en caso de delitos se sancionan con pena privativa de libertad.

Aunque la facultad sancionatoria es discrecional, al igual que en los países en los que se ha revisado brevemente lo relacionado con las sanciones administrativas, éstas en ningún caso deben entenderse de manera irrestricta y arbitraria, siempre será necesario que se encuentren establecidas conforme al orden constitucional y legal, teniendo como referente las razones que justifiquen su accionar, las cuales deberán ser

objetivas, técnicas, racionales y proporcionales con el fin que se desea alcanzar.

Por tanto, se entiende que cualquiera que sea la actuación que ejerza la Administración Tributaria frente los administrados en ejercicio de sus facultades discrecionales (como lo es la sancionadora) se encuentra limitada por los siguientes aspectos: el respecto a la Ley, el respecto a los principios generales del Derecho, y el respecto a los derechos fundamentales de la persona.

Los principios sancionadores se encuentran establecidos en el artículo 171 del Código Tributario, a saber: legalidad, tipicidad, non bis in ídem, proporcionalidad, No concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables

En relación a las infracciones tributarias éstas se encuentran relacionadas con las siguientes obligaciones dentro de la legislación peruana.

- a) Obligaciones de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en registros de SUNAT
- b) Obligaciones de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos y sustentar el traslado de bienes.
- c) Obligaciones de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos
- d) Obligaciones de presentar declaraciones y comunicaciones
- e) Obligaciones de permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
- f) Obligaciones de pagar tributos retenidos o percibidos
- g) Obligaciones de depositar montos detraídos (SPOT)

En relación al modo en que se calcula las multas, la Administración Tributaria contempla 3 tipos de tablas en base a la cual se determinan los siguientes elementos para el cálculo:

Tabla 4

Tipos de contribuyentes para establecer sanciones

Tabla I	Aplicable a personas y entidades generadores de renta de tercera categoría y que tributan bajo las reglas del Régimen General al Impuesto a la Renta.
Tabla II	Aplicable a personas naturales que perciban rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría, personas acogidas al Régimen Especial de Renta y otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III.
Tabla III	Aplicable a personas y entidades que se encuentran en el Nuevo Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS)

Fuente: Código Tributario Peruano

Elaboración propia

De acuerdo con el artículo 165 del Código Tributario Peruano, los tipos de sanciones que se imponen son: multa, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, suspensión de licencias, permisos, concesiones, autorizaciones colocación de carteles y otras que determine la ley.

El análisis comparado permite tener claro que la Administración Tributaria en primer orden debe establecer los impuestos y las respectivas sanciones conforme a los principios constitucionales establecidos para el efecto, tanto en la aplicación de la norma, así como en su creación

La legislación comparada además da cuenta que existe una clara diferenciación entre los ilícitos tributarios de orden administrativo y aquellos de carácter penal, para

lo cual existen competencias diferenciadas para sancionar cada uno de ellos. Las legislaciones analizadas diferencian las sanciones de carácter administrativo que pueden ser multas, cierre temporal o definitivo, clausuras, etc., y aquellas propias de la jurisdicción penal, que sancionan con la privación de la libertad.

De igual manera, son trascendentales para la imposición de sanciones principios como el de proporcionalidad, capacidad contributiva, progresividad, los cuales implican una justa y equitativa actuación de la Administración Tributaria y que dichos principios se complementan con otros que le son propios del derecho como el de legalidad, eficiencia, simplicidad administrativa, suficiencia recaudadora, entre otros, que permiten que la facultad de determinar y sancionar administrativamente la acción u omisión de los deudores tributarios no vulneren derechos constitucionales de los ciudadanos.

Capítulo tercero

3. Criterios que sustentan el principio de proporcionalidad en la producción normativa

El artículo 424 de la Constitución de la República señala que la Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico, por tanto, las normas y los actos del poder público deben mantener conformidad con las disposiciones constitucionales. Lo señalado quiere decir que cualquier norma o acto de una autoridad pública no puede contrariar las disposiciones constitucionales, “ya sea en la forma o en el contenido del mismo, no tiene valor alguno”⁴⁵. Este aspecto se dirige principalmente a los actos legislativos, ya que es donde se origina o se produce la mayor parte del ordenamiento jurídico.

El principio de supremacía constitucional permite configurar el ordenamiento jurídico, el cual “debe estar integrado por un cuerpo coherente de leyes generales y abstractas a las que se ha de tributar una deferencia privilegiada”⁴⁶. En este contexto, los principios funcionan como garantía de los derechos y como limitaciones al poder estatal, al respecto, se puede señalar que los principios constitucionales “tienen un carácter directivo, se refieren a géneros amplios de actuación, sin especificidad, a diferencia de la norma jurídica que tienen un mayor grado de especificidad”⁴⁷. Los principios, como bien señala Robert Alexy, son mandatos de optimización, mientras que las reglas son normas que pueden ser cumplidas o no⁴⁸.

Al momento de generar las normas jurídicas, los principios permiten que las normas tengan una estructura organizativa, jerarquizada, y que den solución a conflictos que puedan presentarse entre reglas. Gracias a los principios es posible

⁴⁵ Sergio Diez, *Personas y valores. Su protección constitucional*, (Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1999), 323.

⁴⁶ Francisco Ansuátegui, “Estado constitucional y producción normativa”. En *DERECHOS Y LIBERTADES, Revista*, No. 25, Época II, (Junio 2011): 21.

⁴⁷ Oswaldo Oelckers. “Jerarquía, integración y unidad del sistema jurídico-administrativo”. En Universidad de Chile, Universidad Adolfo Ibañez, *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos. Conferencias y ponencias presentadas en el Congreso realizado en Santiago y Viña del Mar, entre el 23 y 25 de mayo de 1991*. (Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1991), 371.

⁴⁸ Robert Alexy, *Teoría de los derechos fundamentales*, (Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993), 86.

articular, interpretar y complementar las normas jurídicas, ya sea al momento de crearlas o de aplicarlas y evitar de esta manera una creación deliberada o ilimitada de normas.

A continuación se observa como los principios, principalmente el de proporcionalidad permite que las normas jurídicas no afecten los derechos constitucionales, ya que actúan como limitantes de las facultades del Estado, sobre todo con aquellas de carácter punitivo, de tipo administrativo, por lo que tanto para el legislador, el juez y el profesional del derecho debe tener claro que los principios pueden actuar “como fundamento de excepción de la ley o de nuevas leyes y por último como criterio de actuación a casos particulares, constituyéndose aquí como límites a la arbitrariedad administrativa”⁴⁹.

3.1. La proporcionalidad de las contravenciones y las sanciones en el Código Tributario.

En materia penal se dice que el principio de proporcionalidad contiene dos elementos integrantes “primero, la exigencia de que la pena sea proporcionada al delito cometido y, segundo, que la medida de la proporcionalidad se establezca de acuerdo con la importancia social del hecho”⁵⁰. A la luz de lo señalado, se puede predicar lo mismo de las sanciones en el ámbito administrativo, las cuales deben guardar la debida proporción con la gravedad del hecho generado por el contribuyente.

Por tanto, la proporcionalidad es el principio constitucional que la Administración Tributaria debe observar a fin de que su intervención deba responder a la finalidad perseguida, este principio se entiende por tanto en sentido estricto, como la medida más equilibrada o beneficiosa para el interés general, cuando existen conflictos sobre los derechos y libertades de los ciudadanos.

Este principio es importante dentro del ámbito del derecho tributario puesto que las sanciones recaen en el orden pecuniario y no privativo; es por ello que el legislador y el juez deben elegir la medida o sanción que sea adecuada para alcanzar el fin que la

⁴⁹ Oelckers, “Jerarquía”, 371.

⁵⁰ Álvarez, “Las sanciones tributarias”, 277

justifica, por tanto, la pena óptima ha de ser cualitativa y cuantitativamente adecuada al fin.

Frente a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, es necesario observar además otros principios, que la doctrina reconoce como principios generales sancionadores y que se detallan a continuación:

- a) Principio de legalidad. - Este principio implica que la Administración Tributaria debe adecuar “sus facultades discrecionales a la finalidad para la que se les concedió, esto es en beneficio del interés público y no de un interés privado”⁵¹, es decir, que debe sujetar su actuación conforme a la ley y al derecho. En el ámbito tributario, el establecimiento de las sanciones e infracciones debe necesariamente partir de la existencia de una ley. Si bien, tiende a tenerse por iguales tanto al principio de legalidad como al de reserva de ley, la doctrina ha diferenciado entre uno y otro principio. Así como afirma César Montaña “somos de la idea que es necesario y útil diferenciar el principio de legalidad del de reserva de ley en el ámbito tributario”⁵².
- b) Principio de reserva de ley. - En el contexto del Estado constitucional de derechos y justicia, este principio “se inserta en el ámbito de la creación normativa de los tributos para establecer límites a las potestades del Estado y sus gobernantes”⁵³. Este principio, parte de una exigencia constitucional y de otros principios como el de supremacía constitucional, por lo que todas las instituciones del Estado, incluyendo la Administración Tributaria “sean necesariamente regulados por una norma con rango de ley y no por la propia Administración”⁵⁴.

⁵¹ Elizabet Nima y otros. *Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias*. (Lima: Editorial El Búho, 2013), 9.

⁵² César Montaña, *La obligación de contribuir y los principios en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina*, (Guadalajara, CUCEA, 2004), 217.

⁵³ Juan C. Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2010), 26.

⁵⁴ Nima, “Aplicación práctica”, 9

En base a la facultad reglamentaria que posee el Servicio de Rentas Internas, García de Enterría, señala al respecto que dicha facultad “es una de las «más intensas y graves [de las facultades], puesto que implica la formación del ordenamiento [...] de este modo la administración no es solo un sujeto de Derecho sometido como los demás a un ordenamiento que le viene impuesto, sino que tiene la capacidad de formar en cierta medida su propio ordenamiento y aun el de los demás”⁵⁵.

Al respecto es preciso anotar que la facultad reglamentaria no entra en conflicto con aquella facultad otorgada al ejecutivo para la creación de tributos, sino que esta facultad es una potestad que “se constituye como una de aquellas funciones instrumentales de la gestión, esto es, para viabilizar la efectiva aplicación de los tributos”⁵⁶. Es decir que, en este caso, el Instructivo del Servicio de Rentas Internas debe estar orientado en optimizar el cobro de tributos por contribuyentes que han omitido su deber como tales.

- c) Principio de seguridad jurídica. - El artículo 82 de la Constitución de la República señala a la seguridad jurídica como un derecho que se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes. En el ámbito del derecho tributario este principio descarta que los tributos sean regulados y aplicados de manera arbitraria⁵⁷.
- d) Principio de razonabilidad. – En el ámbito tributario, este principio relacionado con la facultad sancionadora de la Administración Tributaria implica que la comisión de una infracción por un contribuyente “no resulte más ventajosa que el cumplimiento de la obligación infringida o la asunción

⁵⁵ Eduardo García de Enterría y Ramón Fernández, *Curso de derecho administrativo*, Tomo II (Madrid: Civitas, 1998), 174.

⁵⁶ Pamela Aguirre, *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. (Quito, Corporación Editora Nacional, 2013), 51

⁵⁷ Emilio Albi, *Sistema fiscal español I*, (Barcelona: Ariel Editorial, 2010).

de la infracción, sino que la sanción que se imponga realmente satisfaga su cometido que es, justamente, la de desmotivar el incumplimiento, sin llegar con ello a aplicar sanciones excesivas o desproporcionales”.

Las recomendaciones para el legislador sobre todo y una vez promulgada la norma para el juez deben observarse en base a los criterios siguientes:

- a. La exigencia de menor injerencia posible o de intervención mínima: “Ha de ser ‘mínima’ en tanto que la represión criminal no se presenta como un fin en sí misma, sino que está subordinada al cumplimiento de unos objetivos”⁵⁸.
- b. La exigencia de fragmentariedad: “El ser un derecho fragmentario, en cuanto no se protegen todos los bienes jurídicos, sino tan solo aquellos que son más importantes para la convicción social, limitándose además, esta tutela a aquellas conductas que atacan de manera más intensa a aquellos bienes”⁵⁹
- c. La exigencia de subsidiariedad: quiere decir que será un ámbito propio del Derecho Penal intervenir de manera residual “como ultima ratio, ha de operar únicamente cuando el orden jurídico no pueda ser preservado y restaurado eficazmente mediante otras soluciones menos drásticas que la sanción penal”⁶⁰.

El sistema tributario en Ecuador al igual que todos los sistemas tributarios en el mundo, se encuentra fundamentado con base a los principios y criterios señalados anteriormente, los cuales se configuran en un conjunto de normas. Estos principios orientan tanto en la creación como en la aplicación de las normas para regular las relaciones tributarias entre el Estado y los ciudadanos. En el ordenamiento jurídico tributario se distingue claramente dos sujetos y en este caso “el ente público es el sujeto

⁵⁸ Jesús Villegas, *¿Qué es el principio de intervención mínima*, En Revista Internauta de Práctica Jurídica, Núm. 23, año 2009.

⁵⁹ José Berdugo, Audiencia Provincial de Córdoba, 2004. En Jesús Villegas, *¿Qué es el principio de intervención mínima*,

⁶⁰ Villegas, “¿Qué es el principio”, 4

activo (poseedor de derecho), y el contribuyente el sujeto pasivo (sujeto de obligaciones)”⁶¹.

La base de esta relación es el tributo, el mismo que desde sus inicios no es voluntario, siempre ha sido obligatorio, es por ello que a fin de regularizar esta relación se genera el Código Tributario el cual distingue distintas clases de tributos como los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales y de mejoras y de ello se genera por tanto una obligación, la misma que se entiende como el vínculo jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos.

En virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la Ley (Art. 15, CT). En este contexto, “el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica”⁶² Este es un factor importante que debe tomar en cuenta el legislador al momento de crear el tributo y al establecer la sanción, junto con otros principios como el de capacidad contributiva, progresividad y equidad.

Un aspecto importante de la obligación tributaria en sentido material es el deber que tiene sujeto pasivo de la tributación de pagar el tributo, es decir, es una obligación pecuniaria. Por tanto, es preciso señalar que el tributo o los impuestos “no son contribuciones voluntarias, sino exigencias pecuniarias impuestas por la normativa vigente en cada Estado”⁶³ El principio de proporcionalidad en este sentido, siempre se encuentra vinculado a la capacidad económica de los contribuyentes, esto obliga a la Administración Tributaria a que grave los impuestos de forma progresiva, para que en cada caso el impacto sea distinto en uno y otro, es decir, que las personas que obtengan mayores ingresos tributen conforme a su capacidad económica, lo mismo sucede con los de mediana y menor capacidad contributiva.

⁶¹ José Manuel Ferro, *Aspectos legales sobre el delito fiscal, la investigación patrimonial y el blanqueo de capital: Radiografía de las tramas y de la delincuencia organizada nacional y transnacional*. (Alicante: Editorial Club Universitario, 2011), 125.

⁶² Roberto Islas, Juan Cruz, Alejandro Alcántara, *Una introducción a la hermenéutica fiscal*. (México: Editorial Porrúa, 2007), 306.

⁶³ *Ibíd.* 125.

El Estado para contrarrestar estos problemas instaura una serie de mecanismos a fin de que los contribuyentes cumplan con esta obligación. Vale señalar que las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias no se encuentran ligadas a la capacidad contributiva sino a la acción u omisión del contribuyente que constituye el soporte material, la actividad dirigida en función de un fin o la inacción, la no realización de una actividad debida que era posible de realizar en una situación concreta, es por ello que en las contravenciones y faltas reglamentarias el dolo no se configura, ni tampoco se toma en cuenta aspectos atenuantes y agravantes⁶⁴.

Por las razones expuestas, las contravenciones y faltas reglamentarias no pueden derivar en la imposición de penas privativas de libertad, a diferencia de lo que puede suceder con los ilícitos tributarios de carácter penal. Así mismo es preciso anotar que, para diferenciar las infracciones tributarias de las contravenciones y faltas reglamentarias cada una debería contar con legislación independiente, entendiéndose que cada norma jurídica se encuentra dirigida a la regulación de los pasos que median entre la averiguación de los fundamentos de la imposición y el cumplimiento de la pretensión tributaria.

Aunque el COIP no prevé infracciones tributarias, y solo se refiere tangencialmente a las contravenciones aduaneras, sí se refiere a las contravenciones generales; en consecuencia, esta cuestión ha entrado en un complejo entramado con la expedición del COIP, que fuera de cualquier técnica jurídica, contempla tanto sanciones de carácter administrativo como de naturaleza penal, y prevé procedimientos para juzgar y sancionar tanto infracciones penales (delitos) como contravenciones.

En materia tributaria propiamente dicha, el Código Tributario se convierte en el instrumento fundamental para el desarrollo de la tributación en el país, ya que en él se regulan las relaciones jurídicas, provenientes de los tributos, entre el sujeto activo (estado) y los contribuyentes o sus responsables (ciudadanos, personas jurídicas). En concordancia con el artículo 67 en el que se establecen las facultades de la

64 La ex Corte Suprema de Justicia ha considerado que Las circunstancias atenuantes, agravantes y eximentes operan respecto de delitos pero no de contravenciones. Recursos 66-2002, RO 404, viernes 24 de noviembre de 2006 y 68-2002, RO 265, martes 3 de febrero de 2004.

Administración Tributaria, el artículo 70 del Código Tributario en su parte pertinente señala que se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida provista por la ley.

3.2. Procedimiento para sancionar contravenciones y faltas reglamentarias

“El procedimiento administrativo constituye una garantía esencial de los administrados, pues implica la vía previa que necesariamente debe seguir la Administración Tributaria para la generación de sus actos”⁶⁵. En Ecuador, conforme se desprende de la normativa del ámbito tributario, las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias son impuestas por la Administración Tributaria mediante resoluciones escritas las mismas que en caso de ser impugnadas. Dichas sanciones pueden ser objeto de una acción de impugnación ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario que fueren competentes en razón del domicilio del actor.

Se entiende 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. En este sentido, según el Código Tributario, constituyen contravenciones:

- El incumplimiento de los deberes formales del contribuyente;
- La omisión o incumplimiento por parte de funcionarios o empleados públicos de los deberes que se les impone en el Código Tributario;
- El participar a los empleados públicos o sus familiares en los remates de la Administración Tributaria;
- El retardo en la entrega de los tributos recaudados al sujeto activo; y,

⁶⁵ Albi, “Sistema fiscal”, 9.

- Otros que determine la ley.

Los criterios de la sanción que la Administración Tributaria aplica no quedan claros cuando considera que, sobre acciones de contravención, se debe aplicar como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que, para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.

No se han considerado en este caso los parámetros para establecer las penas pecuniarias, solamente se ha establecido un tope mínimo y un tope máximo para establecer el valor, lo cual no da una ejecución legal o específica al momento de la aplicación del Código Tributario.

Ante este hecho, queda la interrogante para saber cuáles fueron los criterios para que la Administración Tributaria o el legislador ha efectuado el cálculo establecido en los artículos 349, 351 del Código Tributario, y no se ha establecido claramente la proporcionalidad de dichas sanciones. El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron.

En este caso, además, es importante señalar que sin perjuicio de que el contribuyente cumpla con la sanción y pague la multa por la contravención, no se exime del pago de sus obligaciones tributarias. Se debe señalar que los contribuyentes deben exigir que los actos de la Administración Tributarias deben ceñirse a un procedimiento que no vulnere los derechos constitucionales, ni responda a intereses particulares o por desavenencias ideológicas o políticas, “razón por la cual no solo deberá tener en cuenta el procedimiento que expresamente se hubiera reglado sino también los principios generales reconocidos para este”⁶⁶.

Faltas reglamentarias

Tanto las contravenciones como las faltas reglamentarias conforme se encuentran en el Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, expedido por el Servicio de Rentas Internas (SRI), se dividen en tres tipos A (leves), B (medias) y

⁶⁶ Albi, “Sistema fiscal”, 10.

C (graves).

Así mismo, el Instructivo siguiendo parte de los principios constitucionales señalados en esta investigación ha dividido a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva en: Estrato 1: contribuyentes especiales. Estrato 2: Sociedades con fines de lucro. Estrato 3: Personas naturales obligadas a llevar contabilidad. Estrato 4: Personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro⁶⁷.

Constituyen faltas reglamentarias, conforme lo determina el Código Tributario, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, así como también:

- a) La presentación tardía o incompleta de declaraciones respecto a tributos generales o específicos a que estén obligadas las personas naturales o jurídicas, o quienes ejerzan una actividad económica.
- b) La falta de presentación o presentación incompleta, de títulos y en general de documentos que, con fines tributarios necesiten conocer la Corporación Aduanera Ecuatoriana, el Servicio de Rentas Internas, las municipalidades y demás sujetos activos de tributos, aunque sólo se soliciten con fines estadísticos o de mera información;
- c) El error o inexactitud de una declaración tributaria, que no provenga de acción u omisión dolosa.
- d) El retardo hasta por treinta días en que incurran los agentes de retención en la entrega al correspondiente sujeto activo, de los tributos retenidos; y
- e) Las demás que se establezcan en leyes tributarias y sus reglamentos.

Este tipo de contravenciones se sancionan pecuniariamente, con una multa que no puede ser inferior a 30 dólares ni exceder de 1.000 dólares de los Estados Unidos

⁶⁷ Servicio de Rentas Internas. *Aplicación de sanciones pecuniarias*. (Quito: Departamento de Prevención de Infracciones Dirección Nacional de Gestión Tributaria, 2014)

de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada sanción se establezcan en las respectivas normas. El cumplimiento de la sanción tampoco exime al contribuyente de su obligación de cumplir con el deber formal omitido.

3.3.La proporcionalidad de las contravenciones y las sanciones en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI).

La Ley Orgánica de Régimen Tributario se promulgó mediante Ley No. 056 del Plenario de las Comisiones Legislativas del Congreso Nacional, publicada en el Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre de 1989 y reformas mediante Ley No. 51 publicada en el Registro Oficial No. 349 del 31 de diciembre de 1993 y una serie de reformas posteriores.

La finalidad de esta ley se establece con la finalidad de integrar todas las normas dispersas y que sus distintas reformas se encuentren en un solo cuerpo legal, a fin de que la normativa en el ámbito tributario vigente en el Ecuador sea accesible y conocida por los sujetos pasivos de los impuestos.

El 13 de noviembre de 1997 entró en vigor la Ley No.- 41 que dio paso a la creación del Servicio de Rentas Internas (S.R.I) como una entidad técnica y autónoma con personería jurídica, de derecho público, que busca mejorar y modernizar la Administración Tributaria.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su última versión, fue publicada en el Registro Oficial – Suplemento No.463 de 17 de noviembre de 2004, siendo objeto de reformas en los años 2005, 2007 -cuando se le reconoció la jerarquía de ley orgánica, y posteriormente se realizaron modificaciones en el 2008, 2009, 2010, y más extensamente en el 2014 y 2015.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno administra los siguientes títulos: impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a los consumos especiales, régimen tributario de las empresas petroleras, mineras, turísticas; y disposiciones generales.

En cuanto a las sanciones que rigen a los impuestos establecidos en dicha Ley,

el artículo 105 se aplica la sanción por falta de declaración en los actos de determinación la administración compruebe que los sujetos pasivos de los impuestos no han presentado las declaraciones a las que están obligados, se procederá a la sanción sin necesidad de resolución administrativa previa, con una multa equivalente al 5% mensual, que se calculará sobre el monto de los impuestos causados correspondientes al o a los períodos intervenidos, la misma que se liquidará directamente en las actas de fiscalización, para su cobro.

En este orden, el artículo 106 de la Ley materia de estudio señala que las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, que no entreguen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas, dentro del plazo otorgado para el efecto, serán sancionadas con una multa de 30 hasta 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, la que se regulará teniendo en cuenta los ingresos y el capital del contribuyente, según lo determine el reglamento.

Es decir, que para la aplicación de estas sanciones la Administración Tributaria lo realiza en base a la fórmula siguiente:

$$\text{Multas} = \text{Impuesto causado} \times \text{número de meses} \times \text{tasas de multa}$$

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno contempla además sanciones para funcionarios y empleados públicos, los mismos que en caso de incurrir en infracciones consideradas en el Título III del Libro II del Código Penal (la referencia se encuentra desactualizada pues se alude al Código Penal que fue derogado al entrar en vigencia el Código Orgánico Integral Penal), serán sancionados administrativamente por el Director General del Servicio de Rentas Internas con una multa de 23,68 USD a 473,68 USD, sin perjuicio de las penas que establece dicho Código.

Así mismo señala que en caso de que el Director General del Servicio de Rentas Internas no aplique las sanciones señaladas, el Ministro de Economía y Finanzas procederá a sancionar tanto al citado Director como a los funcionarios o empleados infractores. Además, los funcionarios y empleados que incurrieren en las mencionadas faltas serán cancelados de inmediato.

Desde la doctrina, existe un criterio racional e histórico para establecer la generación de un sistema tributario, a saber:

Romero Felipe, citando a Schmölders, recuerda que es racional “[...] cuando el legislador es quien crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que se persiguen y los medios empleados. e histórico, cuando [...] la armonía se alcanza, en lo básico, espontáneamente, a través de la evolución histórica”.⁶⁸ Estos criterios son importantes a la hora de que el legislador considere sanciones en materia tributaria, puesto que responden además al principio de proporcionalidad y supremacía constitucional, criterios que al estar positivizados deben ser de estricta observancia por parte de la Administración Tributaria.

Dentro del conjunto de sanciones por las infracciones en el ámbito tributario a más del principio de proporcionalidad se deben observar otros criterios como es el de:

- a) La clara determinación de derechos y deberes tanto del Estado como el de los contribuyentes, establecidos en la Norma Constitucional como en el ordenamiento jurídico tributario,
- b) La consideración, de que el proceso de sanción debe considerar la capacidad contributiva del contribuyente, y,
- c) El establecimiento de sanciones penales que aseguren el cumplimiento de las normas tributarias en caso de los delitos tributarios.

De lo observado tanto en el Código Tributario como en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se puede señalar que algunas de las sanciones aplicadas en el ordenamiento tributario cumplen funciones indemnizatorias o resarcitorias, así se observa por ejemplo una confluencia entre el pago de sanciones pecuniarias y la generación de intereses que acarrear por mora o los recargos. Esto implica que en ciertas ocasiones se apliquen sanciones bajo supuestos que se encuentran poco justificados y que alcanzan cuantías significativas, lo que acarrea ciertas dudas

⁶⁸ Felipe Romero, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. (Cádiz: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005), 83

respecto al carácter sancionador de ciertas infracciones.

Una vez que la Corte Nacional de Justicia ha dilucidado su naturaleza sancionadora⁶⁹, surge la pregunta de si se trata de una sanción que protege un bien jurídico, o si por el contrario, busca –como en algún punto ha alegado la Administración Tributaria- resarcir al Estado por el mayor gasto que le genera ejercer la facultad determinadora para liquidar los tributos no declarados o mal declarados por el contribuyente.

3.4. La proporcionalidad de las contravenciones y las sanciones en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (LRET).

A criterio del Legislativo, se consideró que solamente la institucionalización de un verdadero sistema penal tributario puede establecer sanciones efectivas y proporcionales al daño causado por lo que consideró expedir la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, en el año 2007, que reformó la Ley de Régimen Tributario Interno.

Su incorporación al sistema jurídico se aprovechó de la coyuntura política para incorporar en la Ley, normas que antes existían en reglamentos o que incluso no se habían incorporado por las ideologías de los gobiernos de turno y de las cuales se destacan aquellas referentes a partes relacionadas, comprobantes de venta, declaraciones sustitutivas y el Régimen Impositivo Simplificado (RISE).

La Disposición Séptima de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria señala que las infracciones tributarias cometidas antes de la vigencia de esta Ley serán sancionadas de conformidad con las normas vigentes a la época de su cometimiento, pero su juzgamiento se realizará de conformidad con el procedimiento establecido en este Código, es decir, en aras de buscar un juzgamiento más justo y constitucional para con el sujeto pasivo, y en base al principio de progresividad, legalidad, equidad y proporcionalidad.

⁶⁹ Servicio de Rentas Interna, Resolución de 4 de mayo de 2011, Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011

A partir de la promulgación de la Constitución 2008 se dieron muchos cambios, sobre todo a nivel social; en este sentido y con el afán de no quererse mostrar el régimen tributario como mero sancionador y recaudador, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria ha creado el Departamentos de Prevención de Infracciones, el mismo que conforme al artículo 38 de la Ley materia de estudio tiene como funciones:

1. Unificar los criterios para la aplicación de sanciones a los contribuyentes, en atención a la legislación vigente.
2. Estudiar y evaluar el régimen sancionatorio y elaborar propuestas modificatorias al mismo.
3. Coordinar con las oficinas desconcentradas el correcto cumplimiento de la directriz de carácter obligatorio que regule el proceso de sanciones a contribuyentes que no cumplan las obligaciones inherentes a los sujetos pasivos.
4. Planificar, organizar y dirigir programas preventivos y disuasivos de cumplimiento al régimen tributario en coordinación con los directores regionales, en base al Plan Nacional de Control Tributario.
5. Determinar infracciones que requieran para la instrumentación de la sanción, la concurrencia de fedatarios fiscales, y del levantamiento de actas probatorias que den fe pública del cometimiento de las mismas.
6. Proponer reformas normativas con el propósito de consolidar y afianzar el régimen de comprobantes de venta.
7. Disponer la ejecución de los procesos de control solicitados por la DNGT, a través de los departamentos y áreas operativas desconcentradas.

Además de las funciones previstas, el Art. 39 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria estableció que son funciones del Área de Infracciones:

1. Aplicar los criterios de sanciones a los contribuyentes, en atención a la legislación vigente.

2. Ejecutar el régimen sancionatorio.
3. Informar el cumplimiento de la directriz de carácter obligatorio que regule el proceso de sanciones a contribuyentes que no cumplan las obligaciones inherentes a los sujetos pasivos.

Con miras a dar cumplimiento a la disposición constitucional inherente a los principios constitucionales y los contenidos en el artículo 5 del Código Tributario el Área de Infracciones de la Administración Tributaria tiene entre sus facultades:

1. Ejecutar el proceso sancionatorio acorde a la directriz, de carácter obligatorio, que regula el proceso de sanciones a contribuyentes que no cumplan las obligaciones inherentes a sujetos pasivos.

2. Emitir las sanciones de los procesos del Departamento de Gestión Tributaria, así como receptor las solicitudes que se generan en otros departamentos de la Dirección Regional y ejecutar el proceso sancionatorio respectivo.

3. Proponer los cambios en procedimientos y reformas a la normativa, que faciliten la gestión y el cumplimiento de los programas de control en coordinación con las áreas respectivas.

4. Coordinar y ejecutar las acciones de control que planifique el Departamento Nacional de Prevención de Infracciones y proponer áreas o sectores de intervención.

Desde la promulgación de la Constitución de 2008 y con las reformas respectivas en materia legislativa, la coyuntura política otorgó mayores atribuciones a la Administración Tributaria siempre que ésta guarde estricta observancia a los principios constitucionales establecidos para el efecto, como son el principio de progresividad y de proporcionalidad.

3.5. Criterios de aplicación de las sanciones por contravenciones por la Administración Tributaria Central.

3.5.1. Observaciones al instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias

La Administración Tributaria representada por el Servicio de Rentas Internas ha puesto en práctica un instructivo para la determinación de cuantías de sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias a fin de que a través de ella se pueda implantar un modelo sancionatorio que gradúe la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, y por segmento o estrato de contribuyente, atendiendo a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad.⁷⁰

Al respecto, cabe hacer una observación y es que la Asamblea Nacional de acuerdo al artículo 132, numeral 2, le corresponde tipificar sanciones y establecer las sanciones correspondientes. Por lo que, bajo este criterio, la cuantía de las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias debería tener un rango de ley y no estar determinado únicamente mediante instructivo tal como se encuentra establecido actualmente.

Además de lo señalado, la norma constitucional precitada en su parte pertinente señala que en los casos señalados anteriormente, esto es la de tipificar infracciones y establecer sanciones, requiere de ley.

El cuestionamiento que surge de que las sanciones por contravenciones por parte de la Administración Tributaria se lo hagan mediante instructivo, es que de alguna manera se le está otorgando una potestad legislativa. En efecto, el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, señala que su objetivo es implantar un modelo sancionatorio que gradúe la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, y por segmento o estrato de contribuyente. Es decir, que el Servicio de Rentas Internas a través de instructivo tiene la facultad de modificar el monto de las

⁷⁰ Servicio de Rentas Internas, *Instructivo del SRI para la aplicación de sanciones pecuniarias*. Resolución del SRI, Registro Oficial Suplemento 553 de 11-oct.-2011. Última modificación: 29 de agosto, 2014.

sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias.

Ante lo señalado es pertinente citar el artículo 329 del Código Tributario que dice:

“Las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción, en los casos de delito. Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías ó bienes a los que se refiere la infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión. Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias”. (subrayado añadido)

En éste orden, el Capítulo II del Código Tributario, “De las contravenciones”, el Art. 348 manifiesta;

“...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.

Finalmente, el Art. 349 del mismo cuerpo legal, establece las sanciones por contravenciones, en los siguientes términos:

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

Dentro de los derechos de protección, el artículo 76, numeral 3 expresa que:

3. 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. Solo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento. (subrayado añadido)

Lo citado confirma lo dicho al inicio de este apartado, que las contravenciones tributarias y sus sanciones solo pueden establecerse mediante ley.

3.5.2. Procedimiento para la aplicación de sanciones pecuniarias

De forma general puede señalarse que las sanciones impuestas a los ciudadanos provienen del incumplimiento de sus obligaciones tributarias que residen en el atraso u olvido, principalmente de las personas naturales, de establecimientos menores. En el Instructivo generado por la Administración Tributario se establecen las sanciones pecuniarias por contravención y faltas reglamentarias con base a las siguientes directrices:

a) Estratificación de contribuyentes para la aplicación equitativa y proporcional de cuantías.

Para el establecimiento de las cuantías de sanciones pecuniarias, se observará la siguiente estratificación prevista en las normas tributarias, y en las regulaciones emitidas por la Administración Tributaria:

- 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.

b) Cuantías para sancionar presentación tardía y no presentación de declaraciones de Impuesto a la Renta, IVA en calidad de agente de recepción, IVA en calidad de agente de retención, retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta, ICE y anexos.

Tabla 5

Liquidación de sanciones pecuniarias

Liquidación de sanciones pecuniarias		
Casos	Contribuyentes	Cuantía
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.	Contribuyente especial	USD. 250,00
	Sociedades con fines de lucro	USD.125, 00
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.	Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 62,50
	Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 31,25
Cuando las declaraciones de impuesto al valor agregado como agente de retención y retenciones en la fuente de impuesto a la renta, registre en cero las casillas de impuesto a pagar.		
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.		

<p>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</p>	
<p>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.</p>	
<p>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</p>	
<p>Cuando la declaración del impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, registren en cero la casilla correspondiente al impuesto causado del período declarado.</p>	
<p>Cuando se presenten anexos de información fuera del plazo establecido para el efecto</p>	

Fuente: Servicio de Rentas Internas. Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, 2014.

Elaboración propia

- c) **Cuantías de multas liquidables por omisiones detectadas y notificadas por la Administración Tributaria.**- Los sujetos pasivos que hubieren sido notificados por la Administración Tributaria, respecto de la no presentación de declaraciones o anexos, en las situaciones y condiciones referidas en el literal a) podrán cumplir sus obligaciones de declaraciones o anexos

liquidando y pagando antes de la notificación de la resolución sancionatoria, considerando por cada obligación, las siguientes cuantías de multa:

Tabla 6

Cuantías de multas liquidables por omisiones detectadas y notificadas por la Administración Tributaria.

Tipo de contribuyente	Cuantías en dólares de los EUA
Contribuyente especial	USD. 375,00
Sociedades con fines de lucro	USD. 187,50
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 93,75
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 46,88

Fuente: Servicio de Rentas Internas. Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, 2014.

Elaboración propia

- d) Cuantías de multa por omisiones detectadas y juzgadas por la Administración Tributaria.** - Las penas pecuniarias aplicadas a sujetos pasivos incurso en omisión de declaración de impuestos y/o anexos; y, presentación tardía de declaración de impuestos y/o anexos, luego de concluido un proceso sancionatorio, por no haber sido factible, ni materialmente posible la aplicación de la sanción de clausura; tendrán las siguientes cuantías de multa:

Tabla 7

Cuantías de multa por omisiones detectadas y juzgadas por la Administración Tributaria

Tipo de contribuyente	Cuantías en dólares de los EUA
Contribuyente especial	USD. 500,00
Sociedades con fines de lucro	USD. 250,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 125,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 62,50

Servicio de Rentas Internas. Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, 2014.

Elaboración propia

La Administración Tributaria ha señalado en el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias 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, según corresponda a la infracción; y, que posteriormente cumpliera con la obligación tributaria, encontrándose en los casos previstos en el literal b, podrá liquidar su multa conforme a lo señalado en el literal referido, por incurrir en falta reglamentaria de presentación tardía.

Cuantías por contravenciones y faltas reglamentarias.

Las contravenciones y faltas reglamentarias categorizadas por la Administración Tributaria, en atención a su gravedad, tienen la siguiente calificación, de menor a mayor: Contravención tipo “A”, Contravención tipo “B”, Contravención tipo “C”.

Tabla 8

Cuantías de multas para contravenciones

CUANTÍAS DE MULTAS PARA CONTRAVENCIONES:

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

Fuente: Servicio de Rentas Internas. Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, 2014.

Elaboración propia

Tabla 9

Cuantía de multas por faltas reglamentarias.

CUANTÍAS DE MULTAS PARA FALTAS REGLAMENTARIAS:

Tipo de contribuyente	Cuantía en Dólares de los Estados Unidos de América		
	Tipo "A"	Tipo "B"	Tipo "C"
Contribuyente especial	USD. 83,25	USD. 166,50	USD. 333,00
Sociedades con fines de lucro	USD. 41,62	USD. 83,25	USD. 166,50
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 35,81	USD. 41,62	USD. 83,25
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 30,00	USD. 35,81	USD. 41,62

Fuente: Servicio de Rentas Internas. Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, 2014.

Elaboración propia

Para los casos de los contribuyentes que se encuentren dentro del régimen simplificado RISE, la Administración Tributaria dispone aplicar el mínimo de la

cuantía prevista en el código tributario para sancionar contravención o falta reglamentaria, según fuere el caso.

Sanciones por declaración patrimonial

Los sujetos pasivos que presenten su declaración patrimonial tardía, sin que medie aviso o notificación alguna de parte de la Administración Tributaria, podrán liquidar y pagar la multa prevista para su caso, en la columna “A” de la tabla de cuantías de sanciones de declaración patrimonial tardía.

Cuando la Administración Tributaria hubiere informado mediante aviso o notificación persuasiva, la presentación tardía de una declaración patrimonial sin el pago de la multa respectiva, podrá cumplir el sujeto pasivo con dicha obligación omitida, liquidando y pagando la multa prevista para su caso, en la columna “B” de la tabla de cuantías de sanciones de declaración patrimonial tardía.

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, podrá cumplir el sujeto pasivo con la obligación omitida, liquidando la multa de conformidad con las cuantías prevista para su caso, en la columna “C” de la tabla de cuantías de sanciones de declaración patrimonial tardía.

Cuando ando la Administración Tributaria, mediante sumario ha llegado a determinar que un sujeto pasivo ha omitido, o no presentado su declaración patrimonial dentro del plazo previsto en las normas emitidas para el efecto, procederá a sancionarlo de conformidad con las tablas señaladas a continuación por presentación tardía o no presentación, según corresponda, sin perjuicio de que, para el caso de omisión, el sujeto pasivo cumpla con la obligación de presentar su declaración patrimonial.

Tabla 10.

Cuantía de multas por presentación tardía de declaración patrimonial.

Mes o fracción de mes de vencimiento de acuerdo al noveno dígito del RUC	Liquidación sin notificación (5.4.1)	Liquidación antes de resolución sancionatoria (5.4.2)	Multas por presentación tardía juzgada por la Administración Tributaria (5.4.3)
1er. mes	USD. 30	USD. 40	USD. 50
2do. mes	USD. 40	USD. 70	USD. 100
3er. mes	USD. 50	USD. 100	USD. 200
4to. mes	USD. 75	USD. 150	USD. 300
5to. mes	USD. 100	USD. 200	USD. 400
6to. mes	USD. 125	USD. 250	USD. 500
7mo. mes	USD. 150	USD. 300	USD. 600
8vo. mes	USD. 175	USD. 350	USD. 700
9no. mes	USD. 200	USD. 400	USD. 800
10mo. mes en adelante	USD. 250	USD. 500	USD.1.000

Fuente: Servicio de Rentas Internas. Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, 2014.

Elaboración propia

Cuantías de multa para las Personas Naturales o Jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país que no entreguen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas, dentro del plazo otorgado para el efecto; y, por no haber sido factible, ni materialmente posible la aplicación de la sanción de clausura.

Tabla 11.

Cuantía de multas por no entrega de información requerida al SRI, personas naturales, jurídicas, nacionales y extranjeras.

Tipo de contribuyente	Cuantías en Remuneraciones Básicas Unificadas del trabajador en general
Contribuyente especial	6 RBU
Sociedad con fines de lucro y Persona natural obligada a llevar contabilidad.	4 RBU
Persona natural no obligada a llevar contabilidad.	2 RBU
Sociedades sin fines de lucro y contribuyentes registrados en el Régimen Impositivo Simplificado (RISE).	1 RBU

Fuente: Servicio de Rentas Internas. Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, 2014.

Elaboración propia

En sentencia C-22-96 la Corte Constitucional de Colombia refiriéndose al principio de proporcionalidad ha señalado que:

El concepto de proporcionalidad comprende tres conceptos parciales: la adecuación de los medios escogidos para la consecución del fin perseguido, la necesidad de la utilización de esos medios para el logro del fin (esto es, que no exista otro medio que pueda conducir al fin y que sacrifique en menor medida los principios constitucionales afectados por el uso de esos medios), y la proporcionalidad en sentido estricto entre medios y fin, es decir, que el principio satisfecho por el logro de este fin no sacrifique principios constitucionalmente más importantes.

En el ámbito tributario, en orden al principio de proporcionalidad, la aplicación de sanciones deben observar la finalidad, la necesidad, la eficacia de la norma establecida, puesto que el fin de la norma es regular la conducta de los sujetos, direccionar su actuación. Si la norma no cumple esta finalidad resulta ineficaz.

Por otra parte, si la norma ocasiona vulneración de los derechos de las personas afectando a su integridad y a otros derechos no puede considerarse proporcional la sanción, si se piensa por ejemplo que una sanción pecuniaria a un contribuyente puede afectar la propiedad privada, y colisionar con otros derechos como a la vivienda, al trabajo, esta se tornaría en inconstitucional, puesto que afectaría el núcleo esencial de otros derechos. Es por ello que la proporcionalidad viene en el ámbito tributario a establecer ciertos límites en cuanto a la sanción y es lo que se observa en el Instructivo de Aplicación de Sanciones Pecuniarias.

El contribuyente debe entender además que existe una gradación de las sanciones impuestas cuando comete infracciones y mucho más delitos, es por ello que bien se hace a través del Instructivo de Aplicación de Sanciones Pecuniarias cuando se señala que solo se iniciarán procesos de sanción pecuniaria, cuando el monto de la sanción a imponerse sea mayor al costo de su procesamiento y gestión, el mismo que será estimado por el funcionario designado para el efecto por el Director Regional.

Las consecuencias inmediatas ante el desbalance de la aplicación de justicia se ven reflejadas en una falta de proporcionalidad en la aplicación de sanciones en donde

la no distinción entre reglas y principios puede afectar de forma importante a los sujetos involucrados. En ocasiones, cuando exista capacidad operativa disponible, o por consideraciones de control, o importancia económica, se podrían acciones sancionatorias que no contemplen pago de obligaciones económicas, o por montos menores al valor de su procesamiento y gestión.

La eficacia de las normas jurídicas tributarias si bien se reviste de la sanción para su cumplimiento estas requieren una concientización de parte de la ciudadanía para entender que la contribución que hace cada ciudadano beneficia a la misma sociedad, para ello se debe dar una adecuada administración tanto por parte en el caso particular de Ecuador del Servicio de Rentas Internas como por la autoridad central, en miras a una repartición equitativa de los recursos públicos, este debe ser el interés primario para lograr una adecuada recaudación y no direccionada por la amenaza de la pena y la sanción. Esto implica además que el sujeto activo y toda la sociedad se revista de principios éticos, morales que promuevan en sí mismo la honestidad, la transparencia y la justicia.

3.5.3. La necesidad de aplicación del principio de proporcionalidad en la Ley, para la Reforma de las Finanzas Públicas.

La Disposición Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas establece como uno de los instrumentos de carácter general para el control efectivo del contribuyente el siguiente mecanismo para control de los contribuyentes y las recaudaciones:

- a) Clausura. - La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos, cuando éstos se hallen incurso en cualesquiera de los siguientes casos:
 - i) Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aun cuando en la declaración no se cause impuestos;

- ii) No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente;
- iii) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.

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

Del texto precitado se observa que la sanción aplicable en los casos citados es la clausura, definitivamente, sin que se establezcan principios de razonabilidad y proporcionalidad para determinar los actos en los cuales ha incurrido el sujeto pasivo. Dicha norma no tiene gradada una sanción, sino que en todos los casos se llega a la clausura sin que se tenga otras alternativas. En los tres casos tampoco se llega a establecer o determinar la gravedad del hecho, sino que al establecerse una misma pena se pensaría entonces que los tres aspectos concurren en la misma gravedad.

Sin embargo, la clausura en algunos casos resulta una sanción difícil de ser efectiva. Es por ello que es necesario la posibilidad de establecer sanciones alternativas a la clausura o la suspensión de las actividades del contribuyente y derogar aquél inciso donde se señala que la clausura no puede ser sustituida, en razón de que el principio de proporcionalidad señala que las sanciones por infracciones deben ser razonables y proporcionales a la gravedad de la infracción y a las circunstancias personales del autor.

La necesidad de establecer sanciones alternativas se da por la dificultad de que la clausura se ejecute, por algunos aspectos, ya sea por las mismas personas o dueños de locales que se resisten a la clausura, o dependiendo de los tipos de locales que pueden conllevar a la falta de abastecimiento de insumos de primera necesidad o servicios públicos. Al amparo del poder punitivo del Estado, se ha visto común que la clausura de locales, en ocasiones requiere de la fuerza policial y en ocasiones se quiera involucrar al contribuyente con otro tipo de delito, sin siquiera llegar a establecer que su actuación sea dolosa.

La potestad otorgada a la Administración Tributaria necesariamente requiere de la aplicación de sanciones hacia el contribuyente que no adecúa su conducta a las normas establecidas, sin embargo, dicha potestad no puede sobre limitarse a pretexto de que la norma sea cumplida con la finalidad de conseguir su objetivo. Los principios constitucionales, en especial el de proporcionalidad permite establecer o delimitar los parámetros de la actuación de la Administración Tributaria. Además, al momento de crear las normas jurídicas, principalmente aquellas relacionadas con las infracciones tributarias y sus sanciones, el legislador deberá considerar al momento de su creación que éstas actúen en función del interés público en un marco constitucional de derechos que deben ser garantizados en la Constitución de la República.

Es necesario que la legislación tributaria cuente con un régimen de gradualidad, tal como se ha observado en la legislación boliviana y peruana, y que se cuente con una mayor especificidad de las infracciones tributarias, a la vez que cuenten con un sistema de flexibilización que motiven a los contribuyentes a cumplir con los deberes tributarios.

CONCLUSIONES

A partir de la promulgación de la nueva Constitución de la República del Ecuador se dio un giro trascendental en el régimen tributario del país, sobre todo con el establecimiento de principios constitucionales, los cuales permiten orientar la acción de las normas infraconstitucionales sobre todo en el establecimiento de sanciones en el ámbito tributario. Dichos principios, en especial el de proporcionalidad, permite de forma obligatoria que la Administración Tributaria establezca límites a sus actuaciones, evitando de esta manera la afectación de los derechos constitucionales de los ciudadanos.

En la producción de normas jurídicas, el legislador está llamado a observar los principios jurídicos con la finalidad de que al momento de generar las normas éstas deban estar plenamente orientadas conforme las disposiciones constitucionales y legales sin que su vigencia desaliente el incumplimiento de obligaciones tributarias en los contribuyentes, por el contrario, motiven la cultura tributaria. Al efecto, en materia sancionatoria, el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción juega un rol fundamental para el legislador, pues en la fase de creación de la norma su observancia permite asegurar que por cada infracción establecida, la sanción subsecuente deba obrar en debida correspondencia con aquella.

El modelo económico planteado en la actual Constitución de carácter social y solidario implica una optimización en la recaudación a través de un mayor registro de las personas naturales y jurídicas que ejercen actividades económicas. Esto puede constituir un logro si la Administración Tributaria evita que a pretexto de tener registrado un buen número de contribuyentes ejerza su potestad de forma autoritaria.

Los mecanismos utilizados para lograr una óptima contribución no deben estar únicamente basados en sanciones o mayor tipificación de los delitos, este debe estar basado como se dijo en su momento en el desarrollo de esta investigación en la concienciación e importancia de la contribución ciudadano ya que lo que se persigue con ello es un interés general y no estatal.

Aunque el sistema tributario actual por su característica no se puede considerar

un sistema acabado por la dinámica social, económica y política, si se puede apreciar un progreso en este ámbito, sobre todo con lo logrado a partir de las reformas introducidas desde el 2007 hasta las últimas realizadas por la Administración Tributaria, puesto que se aplica el principio común que de lo que se aprende es de la práctica y de los errores, los cuales deben ser de inmediata observancia y consideración.

Con las reformas llevadas a cabo por la administración central en materia tributaria y con un mejor desempeño de la Administración Tributaria se ha logrado disminuir la evasión de tributos, aumentando por tanto la recaudación, inclusive se ha logrado una concienciación de los ciudadanos quienes cada vez más y con mayor confianza entran al ámbito de lo que se conoce como cultura tributaria.

En el desarrollo del presente trabajo, respecto al tema de las sanciones aplicables a las infracciones tributarias persiste un aire de inconformidad sobre todo en el caso de sanciones de carácter administrativo puesto que no se enmarcan claramente dentro de los principios fundamentales del debido proceso y por ende el de proporcionalidad ya que la autoridad solamente ha instaurado un instructivo relacionado con contravenciones en el ámbito pecuniario.

Más allá de los cuestionamientos efectuados al ejercicio de la facultad reglamentaria en el ámbito sancionatorio a cargo de la Administración Tributaria expresada en la expedición del instructivo analizado, por violentar el principio de reserva de ley en esta materia, tampoco se advierte en tal instrumento normativo que la graduación de las cuantías por sanciones pecuniarias dentro de los mínimos y máximos legales haya obrado con sustento en parámetros que permitan observar la sujeción a criterios indicativos de proporcionalidad entre la infracción y la sanción cuantificada.

Las sanciones que se imponen al sujeto pasivo en el ámbito tributario residen en la omisión del sujeto de cumplir con sus obligaciones tributarias, dicha omisión genera una cuantía la cual según se evidencia en el instructivo se va incrementando según el estrato y tipo de contribuyente. Si bien, el Servicio de Rentas Internas procura un análisis técnico para designar el tipo de contribuyente, en cambio, la cuantía carece

de un análisis que explique la razón de por qué este valor se va incrementando, lo que conduce a plantear precisamente reparos en ese ámbito sobre la observancia del principio de proporcionalidad aquí revisado.

RECOMENDACIONES

En función del actual marco constitucional, el legislador en la fase de creación y la Administración Tributaria en la fase de aplicación están obligados a observar los principios constitucionales y legales relativos al régimen sancionatorio, más aún para la propia Administración al tiempo de proceder con regulaciones en este ámbito definiendo cuantías por sanciones pecuniarias dentro de los límites fijados en la ley. Al respecto, se debe fijar cuantías proporcionadas y razonables al hecho (infracción) que se sanciona. Para ello debe justificarse plenamente la adopción de criterios como los de tipo de contribuyente, gravedad del hecho, monto del perjuicio u otros. Aspectos que no se visualizan en el Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias del Servicio de Rentas Internas.

Las sanciones deben proceder si de la conducta del contribuyente se deriva de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor, es decir, se debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, puesto que de lo que se trata es de regular la conducta del sujeto, mas no imponer sanciones que castiguen o atemoricen al contribuyente y además generen un caos jurídico e inseguridad.

La vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria permite que las normas tributarias no se encuentren dispersas, sin embargo, se debe prever la una normativa procesal tributaria, de tal forma que la dispersión de las normas no afecte al acceso de las normas en sí de tal forma que el contribuyente tenga conocimiento de las leyes en este ámbito, y no caer errores de doble imposición dentro del territorio interno.

La Administración Tributaria debe seguir trabajando en la concientización tal como lo viene haciendo a través de capacitaciones, spots publicitarios y otros medios tecnológicos a fin de conseguir implementar de manera más efectiva una cultura tributaria, ya que la mayor parte de las sanciones impuestas provienen por la omisión del sujeto pasivo en el cumplimiento de sus obligaciones.

A nivel legal, se ha alcanzado una mejor contribución ya que se han introducido medidas de fortalecimiento a la Administración Tributaria como es el caso de la Unidad de Inteligencia de Infracciones la misma que permite en el ámbito sancionador

determinación de una forma sistematizada y organizada la aplicación de las penas en el caso de infracciones y delitos con miras a luchar en contra de la evasión y elusión fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

Aguirre Pamela. *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. Quito, Corporación Editora Nacional, 2013.

Albi Emilio. *Sistema fiscal español I*. Barcelona: Ariel Editorial, 2010.

Álvarez E. Juan. *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2004.

Alexy Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

Ansuátegui Franciso. *Estado constitucional y producción normativa*. En DERECHOS Y LIBERTADES, Revista, No. 25, Época II, Junio 2011.

Carranza Luis, *Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco*. Buenos Aires: Legis Argentina, 2007.

Bernal Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014.

De Grazia Carmelo, *Derechos de los particulares en los procedimientos administrativos sancionatorios*. Disponible en http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/DERYSO/4/deryso_2003_4_175-247.pdf. Consultado el 25 de abril de 2015

Díaz Stefany. *Principios constitucionales tributarios en el derecho comparado*. Disponible en: http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-5/121_a_166_principios_const.pdf. Consultado el 02 de abril de 2015

Diez Sergio. *Personas y valores. Su protección constitucional*. Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1999.

Dutti Amaranta. *La actividad financiera del Estado*. México: Monografía, 2011

Echagüe Juan Á. *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2004.

Ecuador, Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia N.º 099-13-SEP-CC.

Ecuador. Servicio de Rentas Internas, SRI. Disponible en: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/67> (20/12/2016)

Ecuador. Generalidad tributaria, La guía de Derecho. Disponible en: <http://derecho.laguia2000.com/derecho-tributario/generalidad-tributaria#ixzz3E49YSPEo>. Consultado el 24 de marzo de 2015

Ferro José Manuel. *Aspectos legales sobre el delito fiscal, la investigación patrimonial y el blanqueo de capital: Radiografía de las tramas y de la delincuencia organizada nacional y transnacional*. Alicante: Editorial Club Universitario, 2011.

García Ramiro. *Código Orgánico Integral Penal Comentado*, 2a. Edición ed. Quito: Latitud Cero Editores, 2014.

Giorgetti Armando. “La evasión tributaria”. En Sánchez, Coll, Corrales. *Teoría y práctica de procedimiento tributario. Ilícitos tributarios*. Argentina: La Ley, 2005.

Islas Roberto, Cruz Juan, Alcántara Alejandro. *Una introducción a la hermenéutica fiscal*. México: Editorial Porrúa, 2007.

Lopera Gloria. “Principio de proporcionalidad y control constitucional de las leyes penales. El principio de proporcionalidad en el Estado Constitucional”. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007. En, Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia N.º. 037-13-SCN-CC, Caso N.º. 0007-11-CN.

Mata Cano. “Las infracciones administrativas en la doctrina del Tribunal Constitucional”. Madrid: Edersa, 1984. En *Juan Sornoza, Hugo López, Las sanciones administrativas tributarias*. El poder sancionador de la Administración Tributaria.

- Mogrovejo Juan Carlos, *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2010.
- Montaño César, *El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008*. Revista Foro, No. 15, Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2011.
- Nima Elizabet. *Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias*. Lima: Editorial El Búho, 2013, 9.
- Oelckers Oswaldo. Jerarquía, integración y unidad del sistema jurídico-administrativo. En Universidad de Chile, Universidad Adolfo Ibañez, *Interpretación, integración y razonamiento jurídicos. Conferencias y ponencias presentadas en el Congreso realizado en Santiago y Viña del Mar, entre el 23 y 25 de mayo de 1991*. Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1991.
- Radovic Ángela. *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos*. Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1994.
- Romero Felipe. *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005.
- Servicio de Rentas Internas, Teoría General de la Tributación, Archivo Magnético. Consultado el 15 de enero de 2014.
- Servicio de Rentas Internas. *Aplicación de sanciones pecuniarias*. Quito: Departamento de Prevención de Infracciones Dirección Nacional de Gestión Tributaria, 2014.
- Ruiz Marina A. *Crédito tributario y hacienda pública en el procedimiento concursal*. Tesis doctoral. Almería: Universidad de Almería, 2007.
- Serpa Nelson, *Los principios constitucionales del derecho tributario*, (Santiago de Chile: Universidad de Chile, 2012), 2.
- Toscano Luis. *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*.

- Ecuador: Pudeleco Editores S.A., 2006.
- Troya José. *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Quito: PUDELECO Editores, 2008.
- Troya José V. “El derecho internacional tributario”, RUPTURA: Revista Anual de la Asociación Escuela de Derecho, No. 32. Quito: PUCE, 1998.
- Troya José V, *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Vaquera Antonio. *La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario*. Madrid: Ministerio de Política Territorial y Administración Pública, 2009.
- Valdés Juan, *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires: de Palma, 1992
- Villegas, *¿Qué es el principio de intervención mínima*, En Revista Internauta de Práctica Jurídica, Núm. 23, año 2009.
- Vergara Rafael, “Los principios constitucionales tributarios en el Estado plurinacional de Bolivia”. En Lucy Cruz de Quiñonez, edit., *Lecciones de Derecho Tributario*. Inspiradas por un maestro. Tomo I. Bogotá, Universidad del Rosario, 2010
- Zambrano Alfonso. *Concepto y clasificación de la infracción penal en el COIP*. En línea: http://www.alfonsozambrano.com:26012014/dp-infraccion_COIP.pdf. Consultado 22 de diciembre de 2016
- Zambrano Alfonso. *Estudio introductorio al Código Orgánico Integral Penal, Referido al Libro I. Parte General*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Zornoza, Gabriel Muñoz. *Infracciones y sanciones tributarias. Curso de derecho Fiscal*, Tomo 1. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007.

Publicaciones jurídicas

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-616/02

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008

Ecuador. *Código Orgánico Integral Penal*. Registro Oficial Suplemento N.º 180 del 10 de febrero de 2014, Libro IV, Título I “El Ilícito Tributario”.

Ecuador. *Código Orgánico Tributario. CT*. Registro Oficial, Suplemento, No. 38, 14 de junio de 2005.

Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno. LRTI*. Registro Oficial, Suplemento, No. 463, 17 de noviembre de 2004.

Ecuador. *Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad en el Ecuador*. Registro Oficial, Suplemento, No. 94, 23, de diciembre de 2009.

Ecuador. *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. LRETE*. Registro Oficial, 3er. Suplemento, No. 242, 29 de diciembre del 2007.