

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO
DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

“EL RÉGIMEN SANCIONATORIO PECUNIARIO POR
CONTRAVENCIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS
ANTES Y DESPUÉS DE LAS REFORMAS INTRODUCIDAS
POR LA LEY REFORMATORIA DE EQUIDAD TRIBUTARIA
EN EL ECUADOR”

PATRICIO ALEXANDER JIMÉNEZ JIBAJA

DIRECTORA: DRA. CARMEN SIMONE

QUITO, 2013

Dedicatoria

A mis padres y hermanos, los cuales me han apoyado durante toda mi formación profesional.

A mi esposa, por estar incondicionalmente a mi lado, darme el ejemplo y las herramientas necesarias para construir mis propios proyectos.

Agradecimientos

A mi padre, porque tu ejemplo es el motor de mi crecimiento personal, y tu esfuerzo es el impulso de mi crecimiento profesional.

A mi madre porque a pesar de la distancia, encontraste los medios para apoyar mis estudios.

A Carlos Juliopor todas tus enseñanzas, por el apoyo y el soporte que me has brindado.

A César y Alfonso pordestinar parte de su tiempo para la revisión de este trabajo.

A mi esposa Fernanda, de quien he obtenido una dosis incalculable de inspiración, apoyo, comprensión y amor, indispensable para alcanzar todas mis metas.

A la Doctora Carmen Simone, por el apoyo brindado a lo largo de esta investigación.

ABSTRACT

El presente trabajo está dirigido primeramente al análisis de la potestad sancionadora de la administración pública en el campo tributario, su origen, desarrollo y su pertenencia al ius puniendi del estado; se analizan también las razones que explican la formación de un sistema represivo dual, penal por un lado y administrativo por otro.

Profundizando en la potestad sancionadora administrativa, se estudia la aplicación de los principios jurídico-penales y su incorporación en el régimen tributario ecuatoriano, por medio de las reformas del libro Cuarto del Código Tributario, efectuadas por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, centrandose el análisis en las potestades y procesos ejecutados por el Servicio de Rentas Internas. Estos principios constitucionales tienen una larga aplicación en materia penal, pero desde las reformas del año 2007, se han empezado a implementar en los procesos sancionatorios del Servicio de Rentas Internas. El gran avance normativo, se ve eclipsado por las falencias normativas y la insuficiencia e indeterminación de los textos legales, lo que ha provocado que dichos principios no sean real y completamente materializados, por ello se propone una reforma normativa de varios artículos de la legislación tributaria.

Finalmente, se revisa la evolución normativa de los textos legales, comparando el antes y el después de las reformas de diciembre de 2007 en lo referente a la tipificación de infracciones administrativas tributarias de tipo contravención, en los procesos y en las sanciones económicas, así como los medios empleados por el Servicio de Rentas Internas para graduar las multas establecidas.

INTRODUCCIÓN

En nuestro ordenamiento jurídico constitucional y tributario, el constituyente o el legislador han previsto la potestad sancionadora, según la cual la propia Administración Tributaria puede imponer determinadas sanciones a los contribuyentes infractores. La naturaleza jurídica de las infracciones administrativas es, hasta la actualidad, motivo de una amplia discusión, sosteniéndose la independencia de la infracción tributaria del delito penal común, intentando diferenciarlos desde la conceptualización de ambos regímenes punitivos, llegando a establecerse que el objeto protegido de las infracciones administrativas, dentro de las cuales se encuentran las infracciones tributarias, no está representado por las personas ni por sus derechos, sino por la acción del Estado en todo el campo de la Administración Pública.

El derecho sancionador tributario, tiene un carácter penal; sin embargo, estas “sanciones” se distinguen de las “penas” propiamente dichas por un importante tema de forma a tener en cuenta: la autoridad que impone las sanciones es la Administración Pública, las penas, por su parte, son impuestas por los Tribunales Penales.

Las reformas a la Ley de Equidad Tributaria, han servido de base para el saneamiento de los procesos de sanción realizados por el Servicio de Rentas Internas, definiéndose conceptos más o menos claros para establecer los tipos de infracciones. El mayor avance que se produjo con las reformas fue incluir, en el artículo 363 del Código Tributario, los principios ampliamente desarrollados en el derecho penal, que hasta el año 2008 se mantenían alejados de los procesos sancionatorios efectuados por el Servicio de Rentas Internas. Por ejemplo, se incluyó el principio de presunción de inocencia, según el cual, el contribuyente en ejercicio de su derecho a la defensa, puede presentar pruebas que desvirtúen el cometimiento de la infracción tributaria que presuntamente le imputa la Administración Tributaria; sin embargo, a pesar del gran avance que supone la reforma dentro de este tipo de procesos sancionatorios, aún existen falencias, ya que, a pesar de ser la autoridad tributaria la institución que imputa el cometimiento de una infracción a determinado contribuyente, es éste quien debe probar su inocencia. Además, se introdujo el derecho a un debido proceso, pero se concedió un tiempo insuficiente para preparar y presentar la defensa.

La ley reformativa trajo un endurecimiento de las sanciones pecuniarias, que en el caso de las contravenciones tributarias, pasaron del máximo de 200 UVC's para las sanciones anteriores al año 2008; a un rango que va desde los 30 hasta los 1.500 dólares para los procesos posteriores a las reformas de la Ley de Equidad Tributaria; no obstante, el legislador no incorporó criterios que regulen la discrecionalidad de la Administración Tributaria al momento de fijar la sanción pecuniaria por una contravención, y únicamente se incorporó elementos sumamente abstractos como el contenido en el artículo 329 del Código Tributario, que en su último inciso, establece que las sanciones pecuniarias por contravenciones se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en el Código Tributario y otras leyes tributarias. Esto desembocó en una real falta de aplicación del principio constitucional de proporcionalidad de la pena respecto de la infracción cometida y la discrecionalidad desmedida en el establecimiento de las multas, discrecionalidad que se intentó eliminar con la expedición del Instructivo para el Cálculo de las Sanciones Pecuniarias, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 553, de 11 octubre de 2011.

Como éstos, hay otros principios de derecho penal que no se aplican o se aplican tíbicamente en los procesos sancionatorios que efectúa el Servicio de Rentas Internas.

La potestad sancionadora de la Administración Pública, la incursión de los principios rectores del derecho penal en los procesos administrativos de sanción, así como el esquema sancionador creado alrededor de las infracciones administrativas tributarias en el caso ecuatoriano, serán objeto de análisis en este trabajo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	v
-------------------	---

CAPITULO I

1. POTESTAD SANCIONATORIA	1
1.1. Formación de la potestad sancionatoria administrativa	1
1.1.1. Dualidad de sistemas represivos	3
1.1.2. Motivos que justifican la potestad sancionadora administrativa.....	4
1.2. Articulación de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria dentro del derecho punitivo.....	5
1.2.1. El ius puniendi del Estado: La consideración del derecho tributario sancionador como parte del ius puniendi estatal.....	5
1.3. Principios que rigen la potestad sancionadora de la administración.....	7
1.3.1. Posiciones doctrinarias	8
1.3.1.1. Posición penalista.....	8
1.3.1.2. Posición doctrinaria.....	8
1.3.1.3. Posición personal	9
1.3.2. La aplicación y la matización de los principios jurídico penales.....	9
1.3.2.1. Principio de legalidad.....	11
1.3.2.1.1. La tipicidad.....	11
1.3.2.1.2. La reserva de ley.....	12
1.3.2.2. Irretroactividad.....	13
1.3.2.3. La responsabilidad	15
1.3.2.4. Proporcionalidad	16
1.3.2.5. Derecho a la presunción de inocencia.....	19
1.3.2.6. El principio del “non bis in ídem”.....	22
1.3.2.7. La prescripción.....	23
1.4. Régimen sancionatorio administrativo tributario ecuatoriano	24
1.4.1. Falencias Estructurales del sistema sancionatorio administrativo tributario en Ecuador.....	25

CAPITULO II

2. LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL ECUADOR.....	27
--	----

2.1. El ilícito tributario	27
2.1.1. Elementos comunes de los ilícitos	27
2.1.1.1. Acción	28
2.1.1.2. Antijuridicidad	29
2.1.1.3. Imputabilidad	30
2.1.2. Naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios.....	31
2.1.2.1. Teoría penalista	32
2.1.2.2. Teoría administrativista.....	32
2.1.2.3. Teoría dualista	32
2.1.2.4. Teoría autonomista.....	33
2.1.2.5. Tendencia a la especificidad y unidad del ilícito tributario	33
2.1.2.6. El caso ecuatoriano	34
2.1.2.7. Posición personal	34
2.2. Concepto, naturaleza jurídica y diferencias de la sanción administrativa tributaria con la penal.....	36
2.2.1. Concepto de sanción administrativa tributaria.....	36
2.2.2. Naturaleza jurídica de la sanción administrativa.....	38
2.2.3. Diferencias entre las sanciones y las penas	39
2.3. Concepto de infracción tributaria	39
2.3.1. Bien jurídico protegido por las infracciones tributarias	41
2.3.1.1. Protección de la integridad del patrimonio fiscal.....	42
2.3.1.2. La función tributaria como bien jurídico protegido	42
2.4. Clases de infracciones tributarias	44
2.4.1. Delitos tributarios	46
2.4.2. Las contravenciones tributarias	46
2.4.3. Las faltas reglamentarias en materia tributaria	47
2.5. Elementos constitutivos de las infracciones tributarias.....	49
2.6. Responsabilidad por las infracciones tributarias	50
2.6.1. Responsabilidad subjetiva	51
2.6.2. Responsabilidad real	52
2.6.2.1. Responsabilidad refleja o indirecta	52
2.6.2.2. Responsabilidad de las personas jurídicas	55
2.6.2.3. Responsabilidad de los representantes	56

- 2.6.3. Inaplicabilidad de los agravantes y atenuantes de responsabilidad respecto de las infracciones tributarias de tipo contravención y faltas reglamentarias⁵⁶

CAPITULO III

3. LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS ANTES Y DESPUÉS DE LAS REFORMAS EN LA LEY PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR	62
3.1. Las contravenciones tributarias	62
3.2. Las contravenciones tributarias en el Ecuador	64
3.2.1. Análisis comparativo de la definición de contravenciones tributarias contenido en el artículo 315 del Código Tributario.	64
3.2.1.1. La violación de normas adjetivas	65
3.2.1.2. La inobservancia de deberes formales.	67
3.2.1.3. Otros aspectos relacionados con la reforma del artículo 315 del Código Tributario.	68
3.2.2. El concepto de contravenciones tributarias establecido en el artículo 348 del Código Tributario	69
3.3. Clasificación de las contravenciones tributarias	72
3.3.1. Contravenciones materiales y formales.....	73
3.3.1.1. Contravenciones materiales o sustanciales	73
3.3.1.2. Contravenciones formales	73
3.4. Tipificación de las contravenciones tributarias.	75
3.4.1. Contravenciones a los deberes formales.	76
3.4.1.1. Tipificación de las contravenciones tributarias por el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes y responsables.....	77
3.4.1.1.1. Deberes formales generales.....	78
3.4.1.1.1.1. Deber de inscripción y actualización de la información de dicha inscripción.....	79
3.4.1.1.1.2. Solicitar permisos previos.	81
3.4.1.1.1.3. Deberes relativos a la contabilidad.....	81
3.4.1.1.1.4. Deber de presentar declaraciones.	83
3.4.1.1.1.5. Otros deberes específicos establecidos en las leyes tributarias	84
3.4.1.1.2. Deberes de colaboración con la Administración Tributaria ...	86

3.4.1.1.2.1.	Deber de facilitar inspecciones de la Administración Tributaria	87
3.4.1.1.2.2.	Deber de exhibir información.....	90
3.4.1.1.2.3.	Deber de comparecer ante la Administración Tributaria	92
3.4.1.2.	Tipificación de las contravenciones tributarias por el incumplimiento los deberes formales de los terceros.....	94
3.4.1.3.	Tipificación de las contravenciones tributarias por el incumplimiento de los deberes de los funcionarios públicos.	95
3.4.1.3.1.	Deberes de los funcionarios públicos en general.	96
3.4.1.3.2.	Deberes de los funcionarios de la Administración Tributaria.	98
3.4.2.	Casos especiales de contravenciones previstas en otras disposiciones legales.....	101
3.4.2.1.	Casos especiales de contravenciones previstos en la Ley de Registro Único de Contribuyentes	101
3.4.2.1.1.	Contravenciones relacionadas con la inscripción, actualización o cancelación del registro.....	103
3.4.2.1.2.	Contravenciones relacionadas con la utilización del registro	105
3.4.2.1.3.	Otros casos de contravención	106
3.4.2.2.	Casos de contravenciones previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno	107
3.4.2.2.1.	Contravenciones que se desprenden de la realización de operaciones con partes relacionadas.....	108
3.4.2.2.2.	Contravenciones relacionadas con la obligación de efectuar retenciones.....	110
3.4.2.2.3.	Contravenciones por la falta de presentación o la presentación tardía de las declaraciones de impuestos.....	113
3.4.2.2.4.	Contravenciones por inconsistencias en las declaraciones de impuestos y anexos de información.	114
3.4.2.2.5.	Otros casos de contravenciones.....	115
3.4.2.2.6.	Contravenciones especiales derivadas de procedimientos de determinación o controles tributarios.....	115
3.4.2.2.6.1.	Contravención por incumplimiento o error en la determinación y liquidación de impuestos.	115

3.4.2.2.6.2. Contravención derivada del incumplimiento del deber legal de determinar el anticipo del impuesto a la renta.	119
---	-----

CAPITULO IV

4. Proceso para Sancionar las Contravenciones Tributarias	121
4.1. Análisis del proceso general aplicado por la Administración Tributaria para sancionar las Contravenciones Tributarias antes y después de las reformas introducidas por Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador.	122
4.1.1. De la competencia para sancionar las contravenciones	123
4.1.2. Procedimiento para sancionar las contravenciones	128
4.1.2.1. Análisis de los derechos constitucionales de carácter penal instrumentados en la reforma incluida en el artículo 363 del Código Tributario.	129
4.1.2.1.1. Consolidación del principio de la presunción de inocencia.	129
4.1.2.1.2. Comprobación de la infracción.	130
4.1.2.1.3. Instrumentalización del derecho a la defensa.	131
4.1.3. Otros aspectos relacionados con el proceso sancionatorio por contravenciones tributarias.	133
4.1.4. Resolución del proceso sancionatorio	135
4.1.5. De los recursos	137
4.1.6. Extinción de las acciones y las sanciones	138
4.1.6.1. La muerte del infractor.	139
4.1.6.2. La prescripción	141
4.2. Los procedimientos especiales.	142
4.2.1. Procedimiento establecido en la ley de RUC para sancionar las contravenciones.	142
4.2.2. Procedimiento sancionatorio por presentación tardía de declaraciones...	144
4.2.3. Procedimientos de sanción incluidos en los procesos de control o determinación tributarios.	144

CAPITULO V

5. Las Sanciones por Contravenciones Tributarias	147
5.1. Las Sanciones	147

5.1.1. Sanciones administrativas tributarias.....	149
5.1.1.1. Naturaleza jurídica de las sanciones administrativas.....	150
5.1.1.2. Finalidad y destino de la multa.....	151
5.1.1.3. Fundamento constitucional de la multa.....	151
5.1.1.3.1. Inaplicabilidad de la imposición de dos sanciones por la misma conducta.....	152
5.1.1.4. Clasificación de la sanción administrativa.....	154
5.1.1.4.1. Sanciones no pecuniarias.....	154
5.1.1.4.2. Sanciones pecuniarias.....	155
5.2. Las sanciones por contravenciones en el caso ecuatoriano.....	156
5.2.1. La clausura.....	157
5.2.1.1. Casos generales de contravenciones sancionadas con clausura.....	157
5.2.1.2. Casos especiales de clausura previstos en las leyes tributarias.....	159
5.2.2. Las sanciones pecuniarias.....	160
5.2.2.1. Las multas por contravenciones tributarias.....	160
5.2.2.1.1. Multas de aplicación general.....	160
5.2.2.1.2. Multas especiales previstas en las leyes tributarias.....	162
5.2.2.2. Sanciones por contravenciones que adoptan la forma de recargos ..	165
5.2.2.2.1. Recargo por presentación atrasada de declaraciones de impuestos.....	165
5.2.2.2.2. Recargo del 20% sobre el principal en obligaciones tributarias determinadas por la Administración Tributaria.....	168
5.2.2.2.3. Otros recargos.....	170
5.3. Cálculo de las sanciones pecuniarias.....	170
5.3.1. Límites de la discrecionalidad de la Administración Tributaria al imponer sanciones pecuniarias	172
5.3.2. El Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias.....	174
5.3.3. Análisis de la gradación de las sanciones establecidas en el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias.....	176

CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES Y PROPUESTA DE REFORMAS DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO..... 180

6.1. Conclusiones	180
6.1.1. La potestad sancionadora administrativa	180

6.1.1.1. Régimen sancionatorio administrativo tributario ecuatoriano	181
6.1.2. El ilícito tributario	181
6.1.2.1. Las sanción administrativa	182
6.1.2.2. Las infracciones tributarias	183
6.1.3. Las contravenciones tributarias en el Ecuador	183
6.1.4. Proceso para sancionar las contravenciones tributarias	184
6.1.5. Las sanciones por contravenciones tributarias	185
6.2. Recomendaciones	186
6.2.1. Propuesta de reforma legal	187
BIBLIOGRAFÍA	199

CAPÍTULO I

1. POTESTAD SANCIONATORIA

1.1. Formación de la potestad sancionatoria administrativa

Antes de iniciar el estudio del Régimen Sancionatorio Tributario del Ecuador, previsto en el Libro Cuarto del Código Tributario, es necesario conceptualizar y estudiar la formación de la potestad sancionadora de la administración pública.

La naturaleza jurídica de las infracciones tributarias es, hasta la actualidad, motivo de una amplia discusión en la doctrina, existiendo, según lo observa María Guadalupe Figallo, dos posiciones claramente definidas:

“Por un lado encontramos a quienes sostienen que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común, argumentando que existe identidad sustancial entre ambos. Entre los tributaristas embarcados en esta postura, se destacan entre los más conocidos: Sáenz de Bujanda, Albert Hensel y Dino Jarach, y entre los penalistas a quienes no admiten diferencias esenciales entre delito y contravención, tales como Soler, Jiménez de Asúa y Aftalión.

Del otro lado de la vereda, un sinnúmero de doctrinarios sostiene que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, ya que atribuye diferencias sustanciales entre delito y contravención, considerando contravencional y no delictual a la infracción tributaria. Entre estos académicos podemos encontrar a Andreozzi, Bielsa, Lubarry, Goldschmidt, Alvarez Gendín y penalistas de la talla de Núñez y Mancini. Dentro de los tratadistas argentinos, entre otros citamos a los Dres. Héctor Villegas y Catalina García Vizcaíno que se enrolan en esta segunda posición, al considerar que existen diferencias cualitativas o esenciales entre delitos y contravenciones.”¹

¹ FIGALLO, María Guadalupe, *Algunas Consideraciones sobre el Sistema Penal Tributario e Infraccional Argentino*, p. 5.

Dentro de esta última postura, es decir, la que sostiene la independencia de la infracción tributaria del delito penal, varios tratadistas han intentado diferenciarlos desde la conceptualización de ambos regímenes punitivos, llegando a establecer que el objeto protegido de las infracciones tributarias (entiéndase aquí a las contravenciones y faltas reglamentarias) no está representado por las personas ni por sus derechos, sino por la acción del Estado en todo el campo de la Administración Pública.

Dentro de este campo, se ha intentado dividir erróneamente a las distintas clasificaciones de estos dos regímenes sancionadores, así María Guadalupe Figallo, refiriéndose al trabajo de Villegas, menciona que éste:

*“(...) considera errónea las clasificaciones que atribuyen el dolo a la comisión de los delitos, quedando la culpa reservada a las contravenciones, ya que es innegable la existencia de delitos culposos y de contravenciones dolosas. Tampoco considera científica la distinción entre ambas basándose en la pena, ya sea en su cantidad o calidad, ya que la sanción no pertenece a la esencia del hecho, como asimismo la teoría que las diferencia por la gravedad o peligro del acto cometido. (...)”.*²

Como se puede observar, una parte de la doctrina indica que las sanciones administrativas, dentro de la cual se circunscribe el derecho sancionatorio tributario, tienen un carácter penal; sin embargo, estas “sanciones” se distinguen de las “penas” propiamente dichas por un importante tema de forma a tener en cuenta dentro de este estudio: la autoridad que impone las sanciones es la Administración Pública, sea ésta central, seccional o de excepción; sin embargo, en el presente estudio nos referiremos principalmente a las sanciones impuestas por la Administración Tributaria central, es decir, el Servicio de Rentas Internas; las penas, por su parte, son impuestas por los Tribunales Penales.

Esta distinción ha creado una dualidad de sistemas represivos que se ha construido desde el siglo XIX hasta la actualidad. En nuestro país, hoy por hoy, incluso se encuentra recogida en un precepto constitucional; en este sentido, el numeral 3 del artículo 76 de nuestra Carta Magna establece:

² *Ibíd.*, p. 6.

“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 procedimiento. (...).”

1.1.1. Dualidad de sistemas represivos

El problema de la dualidad de sistemas represivos, surgió porque:

“(...) las monarquías del XIX, aun las más alejadas de principios revolucionarios, se apresuraron a adoptar el nuevo sistema represivo, más racionalizado y objetivo, pero no por eso abandonaron sus propios poderes sancionatorios, (...) En las monarquías centroeuropeas durante todo el siglo XIX hasta bien entrado el XX, se mantuvo así un “Derecho Penal de Policía”, que una doctrina dogmática se esforzó en justificar y teorizar (Otto MAYER, jurista de tanta calidad, no duda en echar mano aquí de un Derecho Natural de Policía). Lo mismo ocurrió en el siglo XIX español. (...) Todas las penas quedaron, pues, judicializadas. Pero el desplazamiento total de los viejos poderes de policía de la Administración no llegó, en realidad, a producirse. (...).”³

Desde el siglo XIX y tras la revolución francesa que supuso la adopción del derecho penal legalizado y judicializado (*nullum crimen, nulla poena sine lege*), plasmado por primera vez en el Código Penal Francés de 1791, y a pesar de que las monarquías europeas, en su momento empezaron a adoptar los principios modernos del derecho penal, se creó esta dualidad de sistemas represivos, pues dichas monarquías

³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, p. 164.

conservaron para sí, poderes de policía que posteriormente se trasladarían a manos del Ejecutivo en la forma de potestades o facultades punitivas directas.

El constituyente, en el caso ecuatoriano, ha previsto la potestad administrativa de sancionar; pues el citado artículo 76 de la Constitución establece que nadie podrá ser juzgado por una acción u omisión que no esté tipificado en la ley como “infracción penal” o “administrativa”; y con ello, nuestra Carta Constitucional mantiene dicha dualidad de los sistemas represivos.

1.1.2. Motivos que justifican la potestad sancionadora administrativa

Tanto la Constitución de la República del Ecuador, así como otras legislaciones del mundo, mantiene la dualidad del sistema punitivo entre la potestad sancionadora administrativa y la del poder judicial, esto, según García de Enterría, entre otras, se debe a las siguientes razones⁴:

- a) La herencia histórica: que, como se vio anteriormente, nació del poder de policía que conservaron las monarquías europeas y que luego se traspasó a manos del poder Ejecutivo, y que se conservaron a pesar de la adopción de Códigos Penales modernos, por la costumbre o herencia.
- b) La expeditividad: junto a las razones históricas, se crearon razones de tipo circunstanciales, en este caso una de las razones más invocadas en la doctrina para justificar la adopción de esta dualidad de regímenes punitivos es, en la mayoría de los casos, por razones de expeditividad del accionar administrativo frente a una justicia penal bloqueada principalmente por la acumulación de causas, que únicamente retrasan procesos que por su naturaleza deben ser castigados con celeridad, y ante los cuales la Administración debe actuar de manera expedita y efectiva.
- c) La despenalización: a las dos razones anteriores viene a sumarse otra que se ha generalizado en algunos países europeos, con el surgimiento de procesos de “despenalización”, según los cuales, varias infracciones consideradas de “menor

⁴ *Ibíd.*, pp. 164 a 166

grado” se han trasladado desde la competencia del poder judicial hacia la administración pública; sin embargo, los jueces entrarán en juego si se impugna los actos administrativos que imponen sanciones.

1.2. Articulación de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria dentro del derecho punitivo

La naturaleza del derecho sancionador tributario, en el marco del estudio de la ciencia jurídica, ha sido profundamente discutida, dejando un legado doctrinal de gran valor, en este sentido la principal cuestión que se plantea es si el derecho sancionador administrativo es parte o no del “*ius puniendi*” estatal.

1.2.1. El ius puniendi del Estado: La consideración del derecho tributario sancionador como parte del ius puniendi estatal

Un sector importante de la doctrina engloba a la potestad sancionadora de la administración y a la potestad judicial en una ficción doctrinal denominada “*ius puniendi*” del Estado, rigiéndose ambas por unos principios comunes a todo el ordenamiento sancionador⁵. Se trata de un *supraconcepto* que comprende tanto el ilícito administrativo como el penal, supraconcepto que actualmente se encuentra positivizado en la Constitución Ecuatoriana.⁶

El “*ius puniendi estatal*” implica la necesaria identidad sustancial entre los ilícitos penal y administrativo, y entre las normas penales y de derecho administrativo sancionador, normas que quedarán integradas en este concepto, y las que resultan de la aplicación de las garantías previstas en la Constitución.⁷

Por el contrario, ciertos autores como Alejandro Nieto y Bayona de

⁵ En este sentido se ha pronunciado GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, Op. Cit., pp. 167 y 168. También FUSTERASENCIO, Consuelo, *El Procedimiento Sancionador Tributario*, p. 26 y siguientes. Lo ha hecho además LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *El Ius Puniendi del Estado en el Ordenamiento Sancionador Tributario*, p. 38 y siguientes. GARCÍA BERRO, Florián., *Procedimientos Tributarios y Derechos de los Contribuyentes en la Nueva Ley General Tributaria*, p. 165, se encarga también del “Ius Puniendi Estatal”.

⁶ Artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

⁷ Aunque, en el caso del derecho administrativo sancionador, estas garantías son aplicadas con ciertos matices, como lo recuerdan autores como GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, Op. Cit., p. 174 y ss, y GARCÍA BERRO, Florián. Op.Cit., p. 165.

Perogordo⁸ han defendido tesis que predicán que la función sancionadora es parte de la función de gestión de las administraciones públicas, enmarcándose el procedimiento sancionador en las operaciones de regularización de la situación tributaria y constituyendo un anexo dependiente del procedimiento de gestión, en lugar de una parte del aparato represivo del Estado.

Ocupando una posición intermedia, otros autores⁹ se resisten a propugnar la tesis de un “*ius puniendi*” único y de la identidad ontológica de infracciones y sanciones, aunque piensan que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al derecho administrativo sancionador, ya que el derecho sancionador tributario, es, antes que nada, sancionador.

Sin embargo, a nuestro juicio, dicho carácter sancionador que se otorga a este aspecto del derecho tributario debe implicar una naturaleza de los ilícitos y sanciones tributarios sustancialmente idéntica a la de los delitos y las penas, naturaleza que, al ser compartida por ambas vertientes del derecho sancionador, justifica plenamente la existencia de un único “*ius puniendi*”. Esta naturaleza es la responsable de que las sanciones traten de reprender conductas ilícitas, al igual que ocurre con las penas.

Nuestra posición parte de la convicción de que la función sancionadora de la Administración es parte del aparato represivo del Estado, y no de la función de gestión de los intereses públicos de las administraciones públicas, aunque en ocasiones su regulación esté inspirada en esta segunda concepción, habiéndose hecho uso de la función sancionadora de la administración en favor de una mayor agilización de los procedimientos de gestión, y desnaturalizando las figuras de infracción y sanción tributarias para la consecución de efectos recaudatorios.

⁸ Nieto cuestiona lo que él llama el dogma del “Ius PuniedidelEstado” con el siguiente argumento: “elDerechoPenalesunderecho garantista,exclusivamente preocupado porelrespetoalosderechosdelinculpado; mientrasqueenelDerechopúblicoestatal sin menospreciodelasgarantíasindividuales,pasaaprimerplanolaprotecciónyfomentodelos interesesgeneralesycolectivos.Enotraspalabras,sideverdadsecreyeraeneldogmabásico habríaquerectificarlosplanteamientosaluso ytrasladarelDerechoAdministrativo SancionadoresdeloscamposdelDerechoPenal dondeahoraseencuentrao,almenos, quiere instalársele a losdelDerechopúblicoestatal (...)Endefinitiva,contravientoymareahayque afirmarqueelDerechoAdministrativoSancionadores,comosumisionombreindica, Derecho AdministrativoengarzadodirectamenteenelDerechopúblicoestatalynounDerecho Penal vergonzante;delamismamaneraquelapotestadsancionadoraesunapotestad anexaatoda potestadatribuidaalaAdministraciónparalagestióndelosinteresepúblicos”.NIETO, Alejandro, Derecho Administrativo Sancionador, extraído de la obra de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., Op. Cit., p. 26 y 27.

⁹ GARCÍA GÓMEZ, Antonio, La Simple Negligencia en la Comisión de Infracciones Tributarias, p. 28 y ss.

Visto el carácter punitivo, trasladable en esencia tanto a las infracciones como a las sanciones tributarias, y debido a que la única diferencia estructural entre las infracciones tributarias y las penales está en el terreno formal, resulta lógico que el procedimiento de la imposición de sanciones tributarias sea regido por los mismos principios que rigen el proceso penal, principios que habían parecido circunscritos únicamente a dicha rama del derecho sancionador.

Si bien es cierto que sería más congruente con la identidad entre ambas ramas del derecho sancionador, la idea de unos “principios comunes sancionadores”, en palabras de Consuelo Fúster Asencio¹⁰, aplicables a los distintos regímenes punitivos, principios que serían acompañados de distintas técnicas de penetración en función del régimen donde hayan de actuar. Obedecería a una mejor técnica jurídica que un solo cuerpo de principios fuera aplicable a todo el derecho sancionador del Estado, en vez de que los principios tradicionalmente penales sean incorporados arbitraria y difícilmente al orden administrativo sancionador, lo cual causa continuos estragos en el procedimiento sancionador tributario de dura superación.

1.3. Principios que rigen la potestad sancionadora de la administración

Una de las consideraciones más importantes de los conceptos mismos de infracción y sanción administrativa se encuentra relacionada con los principios que deben regir la actividad sancionadora, pues ésta se encuentra presidida de máximas que rigen su ejercicio, como son: el principio de legalidad, en sus dos vertientes: tipicidad y reserva de ley; irretroactividad, responsabilidad, proporcionalidad, “*non bis in ídem*”, entre otros. En este sentido, el Tribunal Constitucional de España¹¹, mantiene el criterio de aplicar los principios del derecho penal al campo del derecho administrativo, con ciertos matices.

La aplicación de tales principios es únicamente exigible en los casos en que se manifieste el “*ius puniendi*” del Estado. Entonces. La demanda de la legalidad, culpabilidad, *non bis in ídem*, entre otros, puede solamente darse en el marco de la

¹⁰ FÚSTER ASENCIO, Consuelo, *El Procedimiento Sancionador Tributario*, pp. 38 y ss.

¹¹ GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, Op. Cit., p. 168.

actividad sancionadora y no podrá extenderse a otros ámbitos regidos por otros principios y fines del ordenamiento.

En el campo administrativo, según lo señalado por María Lourdes Ramírez Torrado:

“(...) los principios que rigen la actividad sancionadora tenían un papel trascendental en la actividad del ejercicio del poder punitivo del Estado, porque a aquéllos les correspondía, de alguna manera, la labor de demarcar los derroteros de la actividad sancionadora administrativa. Entonces, los principios eran los únicos instrumentos disponibles para dar sentido a las instituciones y, del mismo modo, articular éstas en el sistema general del ordenamiento.”¹²

1.3.1. Posiciones doctrinarias

La mayoría doctrinal, así como la jurisprudencia de los países europeos, aboga por la operatividad de estos principios jurídico penales; sin embargo, sobre el tema aparecen y se discuten dos posiciones, la penalista y la doctrinaria, las cuales deben ser consideradas.

1.3.1.1. *Posición penalista*

Esta corriente defiende, no tanto que las infracciones a la ley penal tributaria y sus sanciones tienen una naturaleza jurídica penal o forman parte del derecho penal común, sino que a ellas les son aplicables los principios generales de este derecho, en cuanto se considera que las normas de la parte general del Código Penal, son fundamentales, y tienen aplicación respecto de toda clase de leyes penales.

1.3.1.2. *Posición doctrinaria*

Esta corriente acepta que no existe un conjunto organizado de normas que delimiten el alcance de la infracción tributaria que va desde la simple contravención o

¹²RAMÍREZ TORRADO, María Lourdes, *La Sanción Administrativa y su Diferencia con Otras Medidas que imponen Cargas a los Administrados en el Contexto Español*, p. 287.

falta hasta la configuración de un delito. Siendo que no existen normas específicas sobre un derecho penal tributario, debe recurrirse al Código Penal, cuyas normas pueden aplicarse a las contravenciones de carácter tributario extendiendo en su estudio la legalidad, culpabilidad, presunción de inocencia, etc.

1.3.1.3. Posición personal

Si bien existe una identidad respecto de los delitos y las infracciones, y por ello serían claramente aplicables los principios penales en los casos de sanciones administrativas, tal como lo señala la posición penalista, no es menos cierto que las sanciones administrativas, y por ello la propia facultad sancionadora de la administración, presenta características propias, que la distinguen del derecho penal común y se encuentra inmersa dentro del derecho tributario, en la que se cohesionan elementos administrativos y judiciales que deben integrarse.

La especialidad en materia tributaria, se traduce en la dificultad de aplicar cabalmente todos los principios que rigen al derecho penal; es decir, habrá principios que son plenamente aplicables, como el principio de legalidad, el respeto al debido proceso y al derecho a la defensa, entre otros; pero habrá también principios cuya aplicación se presenta más complicada según los fines que busca el legislador al tipificar este tipo de infracciones. Por ejemplo, en el caso ecuatoriano en que para la configuración de las infracciones administrativas tributarias no se analiza la voluntad del actor, sino el mero hecho antijurídico, los principios que modifican la responsabilidad del autor no son aplicables.

No obstante, esto no quiere decir que dichos principios o máximas no deban aplicarse cuando la Administración ejerce su facultad sancionadora, ya que dichos principios penales deben operar como fondo en este tipo de sanciones; tal vez la especialidad de esta materia no permita que éstos se apliquen en la forma en que lo hacen en el campo puramente penal, pero siempre deberán hacerlo, aunque sea en forma distinta.

1.3.2. La aplicación y la matización de los principios jurídico penales

Según lo anotado anteriormente, para la doctrina en general y en criterio de los tribunales judiciales¹³, los principios del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento del Estado, tal y como refleja la propia Constitución del Ecuador (Art. 76 numeral 3, principio de legalidad). De este modo, la inmensa laguna que suponía la ausencia de un cuadro normativo general que defina los principios generales de funcionamiento de las sanciones administrativas y de su aplicación, se encuentra suplida por esa remisión general que vendría impuesta por un principio constitucional, lo que supone su superioridad sobre cualquier eventual determinación contraria de las leyes.

La aplicación de los principios del orden penal a los procesos administrativos es de extraordinaria importancia práctica, sin embargo, como he dicho anteriormente, hay que matizarlo, pues la generalidad de los principios penales no son aplicables en el campo de las sanciones administrativas; no obstante, los principios que siempre deberán ser exigibles en el campo sancionatorio administrativo son los de legalidad formal y tipicidad, ya que consolidan la garantía del debido proceso de los ciudadanos.

A continuación veremos los distintos principios rectores de la potestad administrativa de sanción, y cuál es el grado de alcance de esos “matices” o “adaptación” respecto de los principios del orden penal.

Ya hemos expuesto que la regulación unitaria de las penas y de las sanciones administrativas por el artículo 76 de la Constitución, así como por el artículo 310 del Código Tributario, ha impuesto la aplicación a la esfera sancionatoria administrativa de los principios generales del derecho penal, sumamente elaborados y precisos, y más aún ante la carencia de una regulación paralela del derecho de las sanciones administrativas.

Ahora bien, esa aplicación debe hacerse con matices, hay que recordar que el numeral 3 del artículo 76 de la Constitución, formula por sí mismo una equiparación de los dos ámbitos represivos en cuanto a legalidad e irretroactividad; sin embargo, el artículo 310 del Código Tributario ha previsto que *“Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria*

¹³Sentencias del Tribunal Constitucional de España No. 73/1982, de 2 de diciembre 1982; No. 69/1983, de 26 de julio 1983; No. 96/1988 de 26 de mayo de 1988; No. 239/1988, de 14 de diciembre de 1988; No. 164/1995, de 13 de noviembre de 1995; No. 6085/2002, de 3 de octubre de 2002.

expresa (...)”, con ello el Código Tributario ha establecido una condición importante para la aplicación de los principios del derecho penal al ámbito del derecho sancionatorio administrativo.

1.3.2.1. Principio de legalidad

Es la expresión del principio “*nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*”. La ley ha de preceder a la conducta sancionable, dice el tantas veces citado artículo 76 de la Constitución, así como determinar el contenido de la sanción que pueda imponerse. En este sentido el principio de legalidad abarca dos vertientes: la tipicidad y la reserva de ley.

1.3.2.1.1. La tipicidad

El principio de legalidad impone la exigencia material absoluta de determinación normativa de las conductas y de las sanciones correspondientes, exigencia que afecta la tipificación de las infracciones, la graduación y escala de las sanciones y a la correlación entre unas y otras, de tal manera que el conjunto de normas aplicables permita predecir, con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción susceptible de ser impuesta.

La tipicidad es, en este sentido, la descripción legal de la conducta específica a la que se conectará una sanción administrativa. La especificidad de la conducta a tipificar viene de una doble exigencia:

- a) Del principio general de libertad, sobre el que se organiza todo el Estado de Derecho, que impone que todas las sanciones sean delimitadas sin ningún tipo de indeterminación.
- b) La exigencia correlativa de la seguridad jurídica, que no se cumpliría si la descripción de lo sancionable no permitiese un grado de certeza suficiente para que los ciudadanos puedan predecir las consecuencias de sus actos ilícitos. En este sentido, no caben normas generales e indeterminadas de infracción, que permitirían al órgano sancionador actuar arbitrariamente.

1.3.2.1.2. La reserva de ley

El artículo 76 usa el término “ley”, lo cual se debe entender como “ley formal”, es decir, se trata de una verdadera reserva de ley. Dicho principio es incuestionable para el caso de las infracciones penales, la equiparación entre éstas y las administrativas es completa según el artículo 76, por lo tanto, es un principio de aplicación obligatoria dentro de los procesos sancionatorios administrativos.

El principio de legalidad, además del carácter de derecho fundamental que tiene la formulación del artículo 76, debe ser entendido en la medida que delimita la ley sancionatoria al ámbito de lo ilícito sancionable; esto se puede observar claramente cuando el precepto constitucional establece que: “(...) *ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley (...)*”¹⁴, estableciéndose de esta manera una doble garantía. La primera, de alcance material y absoluto, se refiere a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos previos que permitan predecir con el suficiente grado de certeza dichas conductas, y se sepa a qué atenerse en cuanto a la responsabilidad de la eventual sanción; la otra, de alcance formal, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas sancionables, toda vez que el término “ley” contenido en dicho artículo 76 de la Constitución es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora.

La regla es absoluta, por cuanto refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dicho ámbito; así, el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, como el de la potestad punitiva general del Estado, debe verse rodeado de las máximas cautelas.

No son posibles, en este caso, las regulaciones de sanciones mediante reglamentos o resoluciones de carácter general, como supuso, en su momento, la adopción de la Resolución No. 117, publicada en el Registro Oficial No. 54 de 10 de abril del 2000, expedida por la Econ. Elsa de Mena, Directora General del Servicio de

¹⁴ Numeral 3 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

Rentas Internas en aquel tiempo, puesto que ello contraviene de forma manifiesta el principio de reserva de ley.¹⁵

Los reglamentos, o en nuestro caso, las resoluciones de carácter general, no pueden definir ilícitos o conductas sancionables ni las sanciones aplicables, por cuanto el artículo 76 de la Constitución obliga al legislador a regular por sí mismo los tipos de infracción administrativa y las sanciones correspondientes; de allí que la propia Administración Tributaria, mediante Resolución No. NAC-DGER2008-0609, publicada en el Registro Oficial No. 26 de mayo de 2008, derogó de forma expresa la mencionada Resolución No. 117.

1.3.2.2. Irretroactividad

Este principio establece que las normas legales rigen a partir de su vigencia, hacia el futuro, sin que pueda aplicarse a situaciones pasadas, por razones de seguridad jurídica. La irretroactividad de las leyes penales está consagrada en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano¹⁶ y en la Declaración Universal de los Derechos Humanos.¹⁷

En el caso ecuatoriano, el artículo 311 del Código Tributario, que no sufrió cambios por las reformas introducidas por la Ley Reformatoria de Equidad Tributaria en el Ecuador, ha definido de la siguiente manera este principio:

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

¹⁵ Como ejemplo podemos contemplar el artículo 6 de la Resolución No. 117, que tipificaba como una infracción de los agentes de retención del IVA, el no llevar el auxiliar de impuestos retenidos, registro en el cual se detallaban los valores retenidos; el motivo para tipificar esta sanción, en la época de expedición de la resolución, se encuentra en el hecho de que era la única forma en que la Administración Tributaria podía controlar el cumplimiento del deber de retener y de pagar los impuestos retenidos; sin embargo, en la actualidad, con la obligación de presentar anexos de información, este registro es innecesario.

¹⁶ Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, artículo 8.

¹⁷ Declaración Universal de los Derechos Humanos, artículo 11 inciso 2.

De acuerdo con el citado artículo, este principio sólo puede ser dejado de lado cuando la nueva ley sea más beneficiosa para el infractor, o establezca términos de prescripción más cortos. En este sentido, la Constitución en el numeral 5 del artículo 76 ha establecido:

“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:

5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora. (...).”

Como vemos, nuestra Constitución no define el principio de irretroactividad de la ley, no obstante, ha previsto la retroactividad de la ley, cuando existe conflicto de leyes sancionatorias entre una más rigurosa y otra más benigna. Sin embargo, la posibilidad de consignar la retroactividad tiene un límite, así lo ha señalado el Tribunal Constitucional Español, cuando dice que:

“(...) no hay retroactividad cuando una ley regula de manera diferente y pro futuro situaciones jurídicas creadas y cuyos efectos no se han consumado, pues una norma es retroactiva (...) cuando incide sobre relaciones consagradas y afecta a situaciones agotadas, ya que lo que prohíbe el artículo citado es la retroactividad, entendida como incidencia de la nueva Ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad (...).”¹⁸, añade también el Tribunal Constitucional Español que el *“(...) principio de la irretroactividad no puede presentarse como defensa de una inadmisibles petrificación del Ordenamiento Jurídico*

¹⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional de España No. 227/1988, del 29 de noviembre de 1988.

(...).¹⁹ Además menciona que “(...) *la prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros y condicionados o a las expectativas* (...)”.²⁰

En este sentido, la excepción de la retroactividad de la ley sólo puede aplicarse a hechos ciertos, adquiridos o consumados, mas no a hechos pendientes, no consumados o a expectativas.

1.3.2.3. La responsabilidad

La responsabilidad respecto de las infracciones administrativas se encuentra establecida en el artículo 321 del Código Tributario, el cual sufrió cambios con las reformas introducidas por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Esta norma ha creado un sistema de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, es decir, no se requiere de dolo o culpa para la configuración de la infracción sancionable. En el mismo sentido el artículo 316 del Código Tributario, al referirse a los elementos constitutivos de las infracciones tributarias, establece que, a diferencia de los delitos que requieren de dolo para su configuración, basta únicamente la trasgresión de la norma para configurar las contravenciones y faltas reglamentarias.

En los países europeos, esta posición ha sido condenada por la jurisprudencia, pues uno de los principios del derecho penal general que debería aplicarse en el derecho sancionador administrativo es el de la culpabilidad, que supone imputación y dolo o culpa en la acción sancionable. A diferencia de los países europeos, en nuestro país, dicho precepto no constituye un elemento que configure la infracción tributaria, pues, según el mencionado artículo 316 de Código Tributario, basta la trasgresión, es decir la inobservancia de la norma para que se configure la infracción sancionable.

La jurisprudencia española, por ejemplo, ha manifestado:

¹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional de España No. 6/1983, del 4 de febrero de 1983.

²⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional de España No. 128/1987, del 16 de julio de 1987.

“No hay posibilidad, pues, -y aquí radica el problema en este recurso- de apreciar responsabilidad puramente objetiva en materia de infracciones tributarias, sino que tendrá que concurrir dolo o negligencia en la conducta del agente, como claramente ha señalado el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de abril de 1990, en la que se afirma que "La Ley 10/85 no ha alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el cual sigue rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa (...) Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal (...) en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibile en nuestro ordenamiento (...) el precepto -se refiere al artículo 77.1) LGT- está donde por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave (...) más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados (...)"²¹

Lejos de la realidad presente en los países europeos donde los principios del derecho penal son efectivamente aplicados en el derecho punitivo administrativo, nuestro legislador ha contemplado una responsabilidad objetiva de las infracciones tributarias calificadas como contravenciones y faltas reglamentarias, y con el condicionante establecido en el artículo 310 del Código Tributario, el principio del derecho penal de la responsabilidad o culpabilidad ha sido virtualmente suprimido en el procesamiento de las contravenciones y faltas reglamentarias que realiza nuestra administración tributaria.

1.3.2.4. Proporcionalidad

²¹ Sentencia de Tribunal Superior de Justicia - Las Palmas, Canarias - Sala de lo Contencioso-Administrativo No. 853/2006, del 14 de Julio 2006.

El principio de la proporcionalidad se formuló como regla del derecho penal desde sus orígenes modernos²², este principio general puede verse establecido, además, en la Declaración Universal de Derechos Humanos²³, cuyo valor positivo se encuentra en nuestro ordenamiento en el numeral 6 del artículo 76 de la Constitución que establece:

“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:

6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza. (...).”

Este principio también se encuentra establecido en el Código Tributario, que en su artículo 329, anterior a su reforma por la Ley para el Equidad Tributaria en el Ecuador establecía:

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

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, si son bienes fungibles, o el valor comercial que tengan de acuerdo con datos o registros públicos, si no lo son.

Las penas pecuniarias no podrán sustituirse con penas de prisión.”

Sin embargo, como se manifestó anteriormente, esta norma fue remplazada por el artículo 20 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador,

²² Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, artículo 9.

²³El artículo 8 de la Declaración Universal de Derechos Humanos establece: *“Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.”*

publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 242 del 27 de diciembre de 2007, modificando dicha norma de la siguiente manera:

“Art. 329.- Cómputo de las sanciones pecuniarias.- Las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción, en los casos de delito.

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

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

Como se puede observar, la reforma al Código Tributario, introducida el 27 de diciembre del 2007 por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, incluyó en esta norma a las sanciones pecuniarias por contravenciones o faltas reglamentarias, sin embargo, no introdujo de manera clara y precisa el principio de proporcionalidad para este tipo de infracciones.

Es lamentable que nuestra legislación no haya regulado el principio de la proporcionalidad en el derecho sancionador tributario, es más, se puede afirmar que existe una laguna legal en este sentido, por cuanto la Constitución en el citado numeral 6 del artículo 76, establece que será la ley la que establezca la proporcionalidad entre la infracción y la pena; sin embargo de lo cual, el Código Tributario no ha establecido claramente dicha proporcionalidad respecto de las infracciones por contravención y faltas reglamentarias, dejando la aplicación de las sanciones previstas para estas infracciones, a discrecionalidad de la Administración Tributaria, cuyos procesos de gradación serán analizados posteriormente.

En todo caso, el principio de proporcionalidad, en el sentido doctrinario, supone una correspondencia entre la infracción y la sanción, con interdicción de medidas

innecesarias o excesivas, que ha sido calificado como un principio propio del Estado de Derecho y uno de los principios de garantía penal común a todo ordenamiento sancionador.

1.3.2.5. Derecho a la presunción de inocencia

Este derecho está sustantivado en el numeral 2 del artículo 76 que establece:

“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:

2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada. (...).”

Dicho derecho por cuya significación general, como base del sistema de libertades, nace necesariamente en materia sancionatoria administrativa. Así, el artículo 363 del Código Tributario, reemplazado por el artículo 50 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establece lo siguiente:

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

Esta norma supuso un gran avance en cuanto al proceso para sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, pues estableció, a medias, el principio del debido proceso y del derecho a la defensa en dichos procesos. Lejos quedó el anterior

artículo 363 del Código Tributario²⁴ que estuvo vigente hasta el 27 de diciembre del 2007, en el cual, únicamente se establecía la posibilidad de la Administración Tributaria de imponer sanciones.

Si bien el citado artículo 363 supuso un gran avance respecto del anterior sistema establecido por el Código Tributario en cuanto a garantías del debido proceso y derecho a defensa se refiere, éste se quedó a medias, pues, en contradicción con este derecho básico de las garantía penales, lamentablemente nuestro derecho, contempla aún las viejas prácticas del antiguo derecho de policía, pues en dicho artículo al establecerse: “*Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma (...)*”²⁵, se ha establecido una presunción del cometimiento de la infracción y no la presunción de inocencia, prima máxima del derecho penal. Además, el Código Tributario, en su artículo 82²⁶, establece la presunción de verdad de todos los actos administrativos, dentro de los cuales se incluye las resoluciones administrativas que imponen sanciones por contravención y faltas reglamentarias, que se beneficiarían de la situación posicional de todos los actos administrativos y obligan, a quienes están en desacuerdo con los mismos, a interponer la impugnación en la que el recurrente tendría la carga de la prueba, es decir que tendría que probar su propia inocencia.

La presunción de inocencia, con rango de derecho fundamental según nuestra Constitución, supone que sólo sobre la base de pruebas ciertas, cuya aportación es carga de quien acusa, se puede fundamentar la sanción. En este sentido, la supuesta presunción de legitimidad o de verdad de los actos administrativos, es un mecanismo de auto tutela

²⁴El artículo 363 del Código Tributario, anterior a ser remplazado por el artículo 50 de la ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador establecía: “*Sanciones para los particulares.- Los contribuyentes, responsables o terceros que infringieren reglamentos tributarios o circulares administrativas de obligatoriedad general, serán sancionados por las autoridades administrativas que tienen competencia para decidir las reclamaciones en primera o en última instancia.*

Las sanciones impuestas se incluirán en los títulos de crédito que se emitan por las obligaciones tributarias o se expedirá por ellas título independiente. Los títulos podrán ejecutarse en el mismo proceso instaurado para el cobro de las obligaciones principales.”.

²⁵Artículo 363 del Código Tributario, remplazado por el artículo 50 de la Ley Reformativa para la Equidad tributaria del Ecuador.

²⁶El artículo 82 del Código Tributario establece: “*Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.*

Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado.”.

previa o provisional que presume sólo la validez en tanto ésta no se destruya a través de un medio de impugnación, pero la impugnación podrá basarse, justamente, en que la Administración Tributaria, no ha alcanzado con sus pruebas a destruir la presunción constitucional de inocencia.

Según la doctrina, toda sanción ha de apoyarse en una actividad probatoria de cargo o de demostración de la realidad de la infracción que se reprime, sin la cual su represión misma no es posible.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, respecto de este tema ha establecido que:

“(...) no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador administrativo y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas, pues el ejercicio del “ius puniendi” en sus diversas manifestaciones está condicionado (...) al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción está basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprobada; que la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un procedimiento absolutorio (...)”. De modo que “(...) toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa requiere a la para la certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza de juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos (...)” de tal manera que este derecho “(...) rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de la prueba en relación con el supuesto fáctico de la sanción (...)”. Por lo tanto, ha de excluirse “(...) una presunción legal que dispense a la

*Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados (...)*²⁷

Así entendido, el derecho a la presunción de inocencia supone que:

- a) La sanción debe estar basada en pruebas de la conducta típica.
- b) La carga de la prueba corresponde a quien acusa.
- c) Nadie esté obligado a probar su propia inocencia.
- d) Cualquier insuficiencia de las pruebas practicadas, debe traducirse en una resolución absolutoria.

Resulta inimaginable imponer a alguien la carga de probar su inocencia, sin embargo, nuestra legislación ha previsto dicha aberración, en el citado artículo 363 del Código Tributario, reemplazado por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y en plena vigencia desde el 29 de diciembre del 2007, que expresamente ha trasladado la carga de la prueba, y con ello, el derecho a la presunción de inocencia, al administrado. En contradicción con la doctrina y jurisprudencia internacional sobre el principio de presunción de inocencia, la Administración Tributaria antes de imponer una sanción por contravención o falta reglamentaria, concede un término probatorio para que el presunto infractor en “ejercicio de su derecho a la defensa” practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción, lo cual no es admisible en un Estado de Derecho.

1.3.2.6. El principio del “non bis in ídem”

Históricamente, los tribunales europeos, mantenían que, ante unos mismos hechos, por tratarse de dos ordenamientos distintos, las sanciones administrativas eran perfectamente compatibles e incluso independientes respecto a las penales. De modo que cabía que por unos mismos hechos se sufriese una doble sanción (administrativa y penal) y, lo que resulta aún más grave, unos mismos hechos podían valorarse de un modo por el juez y de otro completamente distinto o hasta contradictorio por la autoridad administrativa tributaria sancionatoria.

²⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de España No. 76/1990, del 26 de abril de 1990.

Actualmente, esta tesis se ha visto rectificada en Europa con la aplicación del principio de “*non bis in idem*”, principio que según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad. Este principio se ha visto positivizado por el literal i) del artículo 76 de la Constitución que establece:

“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:

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto. (...).”

De esta forma, el principio de “*non bis in idem*” en nuestra legislación tiene el carácter de derecho fundamental. De este modo se ha consolidado el criterio de la unidad represiva entre sanciones administrativas y judiciales.

1.3.2.7. La prescripción

Este principio que constituye una causa de extinción de las infracciones tributarias o de sus sanciones, se encuentra recogido por el artículo 340 del Código Tributario, que con anterioridad a su sustitución por el artículo 27 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establecía la prescripción únicamente para los delitos y nada decía respecto de la prescripción de las sanciones tributarias por contravención y falta reglamentaria. Por ello, la reforma del 27 de diciembre del 2007 corrigió dicha falencia, estableciendo que además de la prescripción de los delitos, “*Las acciones por las demás infracciones prescribirán en tres años, contados desde cuando la infracción fue cometida.*”²⁸

²⁸ Tercer inciso del artículo 340 del Código Tributario vigente.

Con ello, el actual Código Tributario ha establecido que el plazo para la prescripción de las “acciones”, es decir, de la facultad de la Administración de imponer sanciones, prescribe en tres años contados desde que se cometió la infracción.

1.4. Régimen sancionatorio administrativo tributario ecuatoriano

El sistema tributario ecuatoriano se fundamenta en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y responsables; sin embargo, otro es el espíritu con el que se ha estructurado el sistema sancionatorio en materia tributaria, por cuanto nuestro derecho ha creado un sistema de responsabilidad objetiva que será tratado más adelante. El proceso sancionatorio tributario adoptado, se basa en la premisa de que la fiscalización debe perseguir, ante todo, que el contribuyente o responsable infractor corrija su comportamiento a través de la aplicación de sanciones por parte de la Administración Tributaria, sanciones que se endurecieron con las reformas introducidas por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

Por otra parte, en nuestro derecho tributario punitivo aún encontramos la discutida distinción entre derecho penal común y derecho sancionador administrativo. Por un lado, existe un orden que castiga la trasgresión de las normas y las obligaciones fiscales, el cual no trasciende la esfera de la Administración Tributaria. Este sistema se encuentra establecido en el Código Tributario y en algunas leyes, como por ejemplo, la Ley de Régimen Tributario Interno o la Ley de Registro Único de Contribuyentes.

En este sentido nos referimos al derecho sancionatorio administrativo, llamado también derecho penal contravencional, cuyas infracciones están descritas en las leyes mencionadas arriba, entre otras, y las sanciones se efectivizan mediante un procedimiento sumarísimo que se encuentra reglado en dichas normas, siendo aplicadas finalmente por un funcionario competente de la administración tributaria.

Por otro lado, tenemos el sistema del derecho penal tributario, que trata específicamente los delitos cometidos contra la administración tributaria, establecido también en el Código Tributario.

1.4.1. Falencias Estructurales del sistema sancionatorio administrativo tributario en Ecuador

Como hemos visto, el “*ius puniendi*” del Estado puede manifestarse tanto en la vía judicial como en la vía administrativa; esto supone que en vía administrativa el juez no interviene más que eventualmente por la vía común de la impugnación, en las actuaciones sancionatorias de la Administración.

Históricamente, antes de los refinamientos introducidos por Beccaria al derecho penal, las sanciones administrativas eran discrecionales y no podían ser impugnadas. Más tarde, se comprendió que no es posible la sanción discrecional, por las estrictas reglas impuestas por el Estado de Derecho, y además, por la necesidad de su revisión legal y por su referencia necesaria a un supuesto de hecho específico. La conducta sancionable no debe ser cualquiera sino que ha de ser una perfectamente tipificada, para la existencia de seguridad jurídica y para que los ciudadanos puedan conocer los límites de lo lícito y de lo sancionable.

En la estructura típica del proceso sancionatorio administrativo dentro del Código Tributario ecuatoriano, anterior a la reforma del año 2007, se dejaba entrever falencias crónicas, como por ejemplo en los procesos sancionatorios del Servicio de Rentas Internas, anteriores a las reformas del Código Tributario que se suscitaron con ocasión de la aprobación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se hacía uso de supuestos estimativos no tipificados legalmente para configurar los hechos sancionables y de las pruebas por presunciones, entre otros.

A menudo, las sanciones impuestas eran emanadas de reglamentos, como el caso nefasto que supuso la aplicación de la Resolución General del Servicio de Rentas Internas No. 117, la cual establecía el monto de las sanciones pecuniarias de una forma eminentemente inconstitucional, ya que se refería a conductas con una total indeterminación y sin precisiones.

Estas conductas se han empezado a corregir desde la inclusión parcial de algunos principios generales del derecho penal en los procesos sancionatorios de la Administración Tributaria, y con la inclusión de garantías básicas, como el respeto al

debido proceso y el derecho a la defensa, que se incluyeron en el Libro Cuarto del Código Tributario.

No obstante los grandes avances que supuso las reformas de la Ley Para la Equidad Tributaria en el Ecuador en el tema sancionador, aún hay escollos a ser superados por la administración tributaria, aún hay espacios dentro de los procesos sancionatorios tributarios en los cuales no se aplican los principios constitucionales más básicos, y donde aún hay falencias normativas, las cuales deberían ser atendidas por los legisladores en pro de un derecho sancionador administrativo más acorde con los tiempos modernos.

CAPÍTULO II

2. LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL ECUADOR

Una vez analizados los aspectos generales referentes a la conceptualización y ubicación del derecho tributario sancionador, en este capítulo nos proponemos analizar los ilícitos tributarios, su naturaleza jurídica, las sanciones aplicables a cada caso y los tipos de estos ilícitos en el caso ecuatoriano.

2.1. El ilícito tributario

Ilícito, es algo no permitido legal o moralmente; según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española²⁹, mientras que Guillermo Cabanellas, en su Diccionario Jurídico, lo conceptualiza como lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, a la equidad, a la razón o a la buenas costumbres, y es sinónimo de ilegal³⁰. En palabras de Hans Kelsen, acto ilícito es la conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o, lo que es lo mismo, la conducta contraria a la prohibida por dicha norma³¹.

Dentro de un estado de derecho, es lógico pensar que no todos los sujetos obligados en la relación tributaria, cumplen voluntariamente en tiempo y forma con los deberes formales y materiales impuestos por la ley tributaria; ello hace que adquiera particular relevancia, en materia tributaria, la violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el Estado y los administrados, integrando el vasto sector denominado “ilícito tributario”, que ha sido definido como aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria³².

2.1.1. Elementos comunes de los ilícitos

²⁹ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésimo tercera edición, versión web, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>.

³⁰ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*.

³¹ KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, p. 123 y siguientes.

³² ALTAMIRANO JACOME, Lauro, *La Evasión Legal de los Impuestos*, p. 11.

En general, la doctrina establece tres elementos comunes a todos los ilícitos: la acción, la antijuridicidad y la imputabilidad.

2.1.1.1. Acción

El autor Carlos Creus señala que el tipo del ilícito “(...) *lo describe todo y, en ese sentido, todo pertenece al tipo, todos y cada uno de los elementos del delito tienen que ser típicos. Para circunscribir la conducta que el derecho penal considera merecedora de pena describe la acción, pero también delimita o «circunstancia» la antijuridicidad y la culpabilidad (...)»*³³.

Además, sostiene que el tipo dota de tipicidad a la acción, con lo cual esta se muestra como previa en la consideración estructural. Se puede decir que “(...) *para que una acción sea conducta es suficiente como finalidad el querer hacer o no hacer algo, sin que sea indispensable requerir que su autor quiera con ella lograr algo»*³⁴.

Como requisito para que una persona pueda ser sancionada por un ilícito tributario (delito o infracción), su conducta (acción) debe ser típicamente antijurídica, culpable y adecuada a un tipo penal o infraccional, de forma tal que si uno de ellos no se configura, la pena incluida en él no puede ser aplicada; este es el principio de legalidad (*nullum crimen et nulla poena sine lege*).

La acción debe encuadrarse dentro de la descripción de la norma sancionatoria para que se pueda considerar configurado el primer elemento por el cual pueda ser sancionado algún sujeto.

El tipo debe describir, en primer lugar, una acción, la cual puede ser un obrar o una omisión, y comprende tanto la conducta humana como su resultado: es decir, la actuación y su efecto³⁵.

³³ CREUS, Carlos, *Derecho Penal, Parte General*, p.151.

³⁴ *Ibidem.*, p. 127

³⁵ Para la configuración de algunos ilícitos, basta la mera posibilidad del resultado. Ciertas transgresiones son meramente formales, o sea, para su consumación no requieren la producción de evento extraño o externo a la acción misma del sujeto.

Los ilícitos formales tributarios son aquellos cometidos con la simple acción (comisiva u omisiva) del hombre. En cuanto a la configuración de los ilícitos materiales, el resultado si es indispensable, significa prescindir de la consideración de los elementos subjetivos.

Los distintos tipos y figuras ilícitas tributarias necesariamente deben contener un verbo que denota la acción, que debe ser, en el caso concreto, típica, a efectos de que se configure el ilícito, infracción o delito

Debe mediar una relación de causalidad³⁶ entre la conducta del autor del ilícito y el resultado, lo cual no ha de ser confundido con la responsabilidad, que en ciertos casos puede ser indirecta o refleja.

De acuerdo con la forma de acción, los ilícitos tributarios pueden ser clasificados como de comisión (de hacer) y de omisión (no hacer)³⁷

2.1.1.2. Antijuridicidad

Consiste en una abstracta relación de contradicción entre el hecho y el ordenamiento jurídico en general y el tributario en especial. La antijuridicidad es la *“contradicción de la realización del tipo de una norma prohibitiva con el ordenamiento jurídico en su conjunto”*³⁸.

Una vez que la acción se encuadra en un tipo o figura, se ha de establecer si hay contradicción entre el hecho y los fines protegidos por el derecho. Es decir, no se configura ilícito alguno cuando no hay tal contradicción.

El contenido material de la antijuridicidad está constituido esencialmente por la lesión, o puesta en peligro del bien jurídico. En ese sentido, ésta constituye un juicio de desaprobación de la conducta fáctica, al ser ofensiva para un bien tutelado por el ordenamiento jurídico³⁹.

³⁶CREUS, Carlos, *Derecho Penal. Parte General*, p.136.

³⁷ CREUS, Carlos, Loc. Cit.

³⁸WELZE, citado por CREUS, Carlos, Op. Cit., p. 140

³⁹RODRÍGUEZMOURULLO, Gonzalo, *Derecho Penal. Parte General*, p.331 y ss.

La antijuridicidad es el presupuesto que hay que efectuar al valorar cualquier hecho punible, y supone evaluar que la acción típica en verdad contradice lo estipulado por el ordenamiento jurídico.

Los ilícitos tributarios se toman generalmente como sinónimo de lo “ilegal”, sin embargo, lo ilegal es contrario a la ley, mientras que la contrariedad en lo ilícito denota un significado de “antijurídico” haciendo referencia al derecho en su conjunto.

2.1.1.3. Imputabilidad

Seguido del análisis objetivo del hecho típico; es decir, si en la realidad fáctica se configuraron, exteriorizándose todos y cada uno de los elementos objetivos del tipo, y si no media causa de justificación que interfiera en la antijuridicidad de la conducta, hay que analizar la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación del sujeto.

La imputabilidad consiste en el conjunto de condiciones que un sujeto debe reunir para que responda de su acción; ha de distinguirse este concepto del de imputar, que alude a la atribución de un hecho a un sujeto⁴⁰.

De manera general, son inimputables los sujetos que no reúnen un mínimo de condiciones que les permitan tener conciencia de que el acto constituye una infracción o un delito, o que no pueden dirigir sus acciones.

La imputabilidad, en el derecho tributario infraccional no está regido por los principios y las normas del derecho penal común, y sólo se aplica éste en la medida en que no haya disposiciones y principios en contrario, pero en lo atinente a los delitos tributarios, sí corresponde aplicar los principios y las normas del derecho penal común.

Para concluir, podemos decir que la ilicitud en la conducta de la persona puede afectar a cualquier parte del conjunto de la normatividad en general, por tanto, la afectación a la normatividad tributaria no es ajena a ello.

⁴⁰ CREUS, Carlos, Op. Cit. p.140.

En materia tributaria, el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de sus obligaciones sustantivas o formales, por lo que su acción u omisión genera una conducta ilícita.

2.1.2. Naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios

Para la gran parte de la doctrina y los sistemas normativos de varios países, como por ejemplo el peruano, el chileno, el mexicano, entre otros, a los ilícitos tributarios se los divide en dos clases: infracciones tributarias y delitos tributarios.

La infracción, es conceptualizada como el acto realizado contra lo dispuesto en una norma legal o el incumplimiento de un compromiso contraído, mientras que el delito es un acto u omisión tipificado en la ley penal como tal.

De lo anterior se desprende que un delito es la violación a una norma establecida en la ley penal, en tanto que la infracción, simplemente es la realización de un acto que incumple una norma legal, sin que se distinga el tipo de norma que se violenta.

La doctrina no es homogénea respecto de la naturaleza jurídica de cada ilícito, delito o infracción tributaria, sin embargo, la determinación de la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias es de suma importancia, puesto que de ahí deviene el comprender el tratamiento que se le da a los ilícitos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico. Sin ésta, no se podría entender el porqué de las actuaciones de la Administración Tributaria, en representación del Estado, al intervenir en la sanción de las conductas ilícitas por parte de los contribuyentes, incluso al girar lineamientos específicos al respecto.

Realizando un análisis doctrinario respecto del tratamiento que se les ha dado a los ilícitos tributarios en la evolución histórica del derecho tributario, existen diversas hipótesis sobre la naturaleza jurídica de los delitos tributarios y las llamadas infracciones, que en este trabajo se las llamará infracciones administrativas, siendo las dos principales orientaciones, la penalista y la administrativista. Respecto de esas

tendencias y otras con algún grado de importancia, tomando lo expuesto por Giuliani Fonrouge⁴¹ tenemos lo siguiente:

2.1.2.1. Teoría penalista

A finales del siglo XIX en Alemania, frente a un aumento del no pago de los tributos establecidos, surgió la tendencia penalista como reacción ante la teoría que consideraba los fraudes de índole tributaria como infracciones de una categoría especial, sujetas al mismo régimen de contravenciones de policía.

Sostenían los autores dicha posición (Schwaiger, Meyer, Wagner) que la represión de las infracciones tributarias pertenecía al derecho penal común.

2.1.2.2. Teoría administrativista

Como reacción a la tendencia penalista, nació en Alemania la tendencia administrativista, que propugnaba un derecho sancionador administrativo.

El creador de la tendencia, James Goldschmidt, sostuvo que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, en tanto que la infracción administrativa sólo intenta eliminar los obstáculos que se oponen a la realización del bien público, y la sanción que nace del poder punitivo autónomo de la administración constituye una reacción de ésta contra el individuo que no colabora adecuadamente en sus propósitos.

2.1.2.3. Teoría dualista

Esta tendencia diferencial los ilícitos tributarios en dos categorías jurídicas, según su naturaleza, penales y civiles (administrativas).

Es decir, distingue que existen:

⁴¹GIULIANI FONROUGE, Carlos M, Derecho Financiero, pp. 573 a 596 y pp. 657 a 682.

- Los delitos tributarios que son reprimidos con sanciones penales.
- Los ilícitos administrativos, que corresponden a infracciones contra disposiciones de la autoridad, por las cuales ésta procura tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas tributarias, y consisten en penas pecuniarias, recargos o adicionales y de otra índole, como el cierre de negocios (clausura).

Esta concepción implica conciliar las tendencias penalista y administrativista, entendiendo que el delito ataca al orden jurídico, en tanto que el ilícito administrativo afecta a la Administración pública en el ejercicio de la actividad financiera.

2.1.2.4. Teoría autonomista

Giovanni Carano-Donvito es el que se encarga de elaborar la tesis y construye un concepto unitario de infracción fiscal, fundado en una interpretación amplia de la ley penal, sin referencia restringida a la ley penal. Dice que el ilícito tributario abarca todo acto que haga imposible la aplicación del tributo o que vulnere disposiciones legales de control; es decir, esta teoría postula que el derecho tributario requiere del auxilio de los principios del derecho penal para el tratamiento del ilícito tributario y para la tipificación de las infracciones tributarias, sin que se requiera de un Código Penal Tributario, sino que resulta suficiente con remitirse a las normas penales comunes.

2.1.2.5. Tendencia a la especificidad y unidad del ilícito tributario

Esta es la posición defendida por Giuliani Fonrouge; en ésta se sostiene que las sanciones fiscales presentan un particularismo tal que fundamenta su tratamiento independiente, pero básicamente tienen carácter sancionador, destinado a prevenir y reprimir las transgresiones, y no a reparar daño alguno, pues su esencia es de naturaleza penal en sentido genérico, y no está circunscrita a la ilicitud contemplada en la ley penal.

La ilicitud tributaria radica en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales, y no se puede hablar de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su

fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, en un concepto de soberanía financiera. Las sanciones tributarias no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo, ni al derecho económico, ni constituyen una disciplina autónoma, sino que simplemente constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente.

2.1.2.6.El caso ecuatoriano

En el caso ecuatoriano, el Código Tributario expedido mediante Decreto Supremo 1016-A, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 958, de 23 de diciembre de 1975, se inspiró en la corriente autonomista, pues reguló de forma separada al ilícito tributario y estableció los procedimientos para reprimirlo⁴². Las posteriores reformas sufridas por el Código Tributario, con las que se buscó adaptar en lo tributario, el procedimiento acusatorio del ámbito penal, instaurado por las Constituciones de los años 1978 y 1998, produjo que los ilícitos tributarios adopten una tendencia más penalista o dualista.

Con la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador se retomó, en el campo de los ilícitos tributarios, la teoría autonomista pero de forma atenuada, ya que en la actualidad el Código Tributario contiene disposiciones sustantivas y adjetivas respecto de los ilícitos tributarios.

El Código Tributario actualmente identifica al ilícito tributario con el término “infracción tributaria”, que es tomado como género, y se las define, como toda acción u omisión que implica la violación a un mandato legal tributario⁴³, y dentro de este género se incluyen los delitos, las contravenciones y las faltas reglamentarias; tanto las contravenciones como las faltas reglamentarias, en otras legislaciones se denominan infracción en sentido estricto, y en este trabajo se las denominará infracciones administrativas.

2.1.2.7.Posición personal

⁴² El parte considerativa del Código Tributario de 1975, se indica: “*Que igualmente debe establecerse en forma precisa el ilícito tributario y los procedimientos para reprimirlo; (...)*”.

⁴³ Artículo 314 del Código Tributario.

El ilícito tributario presenta características propias, que lo distinguen del derecho penal común y se encuentra inmerso dentro del derecho tributario, como una “subrama” en la que convergen elementos administrativos y judiciales que deben integrarse en armonía.

Las contravenciones tienen la naturaleza jurídica de las infracciones administrativas, y para su configuración no requieren la prueba del ánimo (voluntad). Es evidente, sin embargo, que tanto los delitos como las infracciones constituyen distintas especies del género “ilícito tributario”.

Para la función represiva de los hechos antijurídicos sancionados por el derecho tributario penal, rigen todos los principios penales que tutela el ordenamiento jurídico; es decir, tanto los que se encuentran contenidos en el Código Penal como en la Constitución, sin embargo, respecto de las infracciones tributarias muchos de estos principios no se aplican.

En síntesis, si bien entre uno y otro, delitos tributarios e infracciones administrativas, existen diferencias muy marcadas, ambos deben ser considerados desde una óptica diferente, como lo dice Villegas:

“(...) todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entra dentro de un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal pero que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos. Así sucede, por ejemplo, con el derecho procesal tributario, que es derecho procesal, y en el cual la añadidura de tributario encierra únicamente un deseo de identificación. Tendremos entonces un derecho penal tributario en sentido lato, que abarcará al derecho penal tributario delictual (...) y al derecho penal tributario contravencional (...)”⁴⁴

Sin embargo, esta distinción pierde importancia porque los principios penales operan como fondo para ambos casos. Es decir, tanto en los delitos como en las infracciones administrativas, se deben aplicar los mismos preceptos y soluciones, previstas en el ámbito penal. Pueden existir ciertas particularidades para delitos y

⁴⁴VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 380.

contravenciones tributarias, pero estas “particularidades” deben respetar los grandes principios del derecho penal común.

Dichas diferencias no pueden justificar, en última instancia, establecer una diferenciación tan profunda que justifique la consideración de la infracción administrativa como un ilícito especial alejado de todos los principios que rigen el derecho penal en general, ya que en ambos casos estamos ante ilícitos, los cuales tendrán, en última instancia, que respetar y alinearse a los principios jurídicos del derecho penal.

Como se mencionaba, es claro que entre ambas figuras, delito e infracciones administrativas, existe una diferencia de gravedad y antijuridicidad en el hecho generador del ilícito, ya que, en oposición a los delitos, en los cuales las normas protegen bienes jurídicamente tutelados; las infracciones administrativas, vienen a ser una mera desobediencia a una norma legal, y tienen como efecto distintas consecuencias. En el delito, la pena será la posible pérdida de la libertad, en la infracción administrativa, el castigo esencialmente es de naturaleza económica, ambos son castigos que el Estado impone, por lo que, las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales; sin embargo, las unas son impuestas por los jueces y las otras por la propia administración tributaria.

Por ello es importante, distinguir a las infracciones tributarias, con sus respectivas sanciones, de los delitos y sus penas, así como la facultad de la autoridad para imponer cada una de ellas.

2.2. Concepto, naturaleza jurídica y diferencias de la sanción administrativa tributaria con la penal.

2.2.1. Concepto de sanción administrativa tributaria

García de Enterría ha definido a la sanción como: “*un mal infligido por la Administración al administrado como consecuencia de una conducta ilegal*”⁴⁵.

⁴⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, p. 163.

María Ramírez Torrado refiriéndose a las sanciones administrativas y citando a varios autores dice:

“Bermejo Vera la ha calificado como: “una resolución administrativa de gravamen que disminuye o debilita -incluso elimina- algún espacio de la esfera jurídica de los particulares, bien porque se le priva de un derecho, bien porque se le impone un deber u obligación, siempre como consecuencia de la generación de una responsabilidad derivada de la actitud de los mismos”. Carretero Pérez y Carretero Sánchez se refiere a ella como “un mal jurídico que la Administración inflige a un administrado, responsable de una conducta reprehensible antecedente”. Por su parte, para Suay Rincón la sanción administrativa es la “irrogación de un mal: la sanción administrativa es, como se sabe, un acto de gravamen, un acto, por tanto, que disminuye o debilita la esfera jurídica de los particulares, bien sea mediante la privación de un derecho (interdicción de una determinada actividad, sanción interdictiva), bien mediante la imposición de un deber antes inexistente (condena al pago de una suma de dinero: sanción pecuniaria)”. En opinión de Gamero Casado, la sanción administrativa consiste en “la privación, restricción o suspensión de determinados derechos o bienes jurídicos del sujeto responsable de la infracción, precisamente como reacción -castigo- a la comisión de la misma”⁴⁶.

De las propuestas de definición, anteriormente citadas, observamos que existen tres elementos que son comunes en todos los intentos de conceptualizar a las sanciones administrativas:

- a) La carga que se le impone al individuo, cuando la administración ejercita el poder punitivo del que es titular, su conducta trae como resultado la imposición de una respuesta aflictiva para el individuo, que puede revestir diversas formas: sea multa; la suspensión del ejercicio de actividades económicas; la privación, temporal o definitiva del ejercicio de una actividad, la privación de un bien o derecho de particulares.

⁴⁶ RAMÍREZ TORRADO, María Lourdes, *La Sanción Administrativa y su Diferencia con Otras Medidas que imponen Cargas a los Administrados en el Contexto Español*, p. 274.

- b) El gravamen que debe ser consecuencia de una conducta lesiva a un bien jurídico protegido.⁴⁷
- c) El poder que ostentan las autoridades administrativas para imponerla, de acuerdo con las normas y principios que rigen la actividad sancionadora.

“(...) la sanción es un signo de la autoridad represiva, que se acciona frente cualquier tipo de perturbación que se ocasione, y se traduce en el poder para reprimir a los individuos, sin hacer la distinción entre relaciones de sujeción general y especial, por las infracciones al orden jurídico-administrativo. Siendo su objeto el de “reprimir una conducta contraria a Derecho y restablecer el orden jurídico previamente quebrantado por la acción del trasgresor”, y asimismo el de producir un efecto disuasorio. Hasta el punto que algunos han llegado a decir que estas medidas tienen un carácter intimidatorio.”⁴⁸

Como bien se ha anotado, la sanción en términos de la potestad o facultad de la administración, se refiere a un castigo impuesto por ella a los administrados que han infringido una ley o un reglamento.

2.2.2. Naturaleza jurídica de la sanción administrativa

Como se había manifestado, del análisis de los conceptos citados en el punto anterior, se puede vislumbrar las características fundamentales de la potestad sancionadora de la administración pública, incluyendo en ésta a la tributaria, y la naturaleza jurídica de la misma; en este sentido, cuando Eduardo García De Enterría y Tomás-Ramón Fernández, se refieren a *“un mal infligido por la Administración a un administrado”* y que *“la sanción tiene un fin aflictivo”⁴⁹*, podemos entrever que, dentro del ámbito administrativo, las sanciones para las infracciones administrativas no se proponen con un fin reparatorio del daño causado, como ocurre con las penas en el caso de los delitos, sino que tiene por objeto castigar la violación o inobservancia de una ley o reglamento. Respecto del carácter represivo que busca la sanción, Villegas nos dice:

⁴⁷La infracción administrativa no puede ser estudiadas aisladamente; por el contrario, éstas junto con las infracciones conforman un binomio y funcionan como unidad conceptual, llegando al extremo que el binomio ilícito - sanción es imprescindible, no existiendo una infracción sin una sanción y viceversa.

⁴⁸ RAMÍREZ TORRADO, María Lourdes, Op. Cit., pp. 275 y 276.

⁴⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, Op. Cit., p. 163.

*“Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un “plus” con respecto al restablecimiento de la situación anterior. No sólo privan al autor del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino que también lo privan de algo suplementario con el fin represivo de castigarlo. (...)”.*⁵⁰

El castigo buscado se obtiene con la privación de un bien o un derecho del infractor como en los casos del decomiso, incautación, la clausura de los establecimientos comerciales o la suspensión de actividades; o afectando el patrimonio del infractor a través de la imposición de multas.

2.2.3. Diferencias entre las sanciones y las penas

Existen varias diferencias entre las sanciones impuestas por la administración y las penas impuestas por los jueces penales, siendo las principales las siguientes:

- a) La gravedad de las penas es mayor a la de las sanciones administrativas.
- b) Sólo en los procesos judiciales se puede imponer penas privativas de la libertad; es decir, en ningún caso la administración puede imponer sanciones de cárcel o prisión.
- c) Las penas tienen como fin la reeducación y reinserción social del infractor, en cambio, las sanciones administrativas tienen una finalidad represiva más pragmática que busca corregir las conductas de los infractores.

2.3. **Concepto de infracción tributaria**

Las infracciones son definidas en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como: *“transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal”*⁵¹.

Para Ángela Radovic Schoepen:

⁵⁰ VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, pp. 390 y 391.

⁵¹ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésimo tercera edición, versión web, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>.

“Se definió como infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo, que determinen, por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas que importan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la administración financiera, para dar efectividad a los créditos fiscales.”⁵²

Puntualmente, según lo visto, las infracciones tributarias son la vulneración de las normas jurídicas derivadas de relaciones tributarias formales y sustanciales. En nuestro derecho, el artículo 314 del Código Tributario, que no sufrió cambios con la Ley Reformatoria para Equidad Tributaria en el Ecuador, ha definido a las infracciones tributarias de la siguiente manera:

“Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”

Nuestro Código Tributario es bastante corto y simple al definir a las infracciones tributarias. El artículo 314 comienza señalando un aspecto perceptible por los sentidos como el desencadenante del cometimiento de la infracción en general, así, al hablar de una acción u omisión, se está estableciendo una condición que puede ser verificada en el mundo físico.

Acción, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española⁵³ es el ejercicio de la posibilidad de hacer, en nuestro campo de estudio la acción se produce a partir del comportamiento del autor, por algo que hizo o efectuó el autor; la omisión, por el contrario, se define como abstenerse de hacer o dejar de hacer algo, estos conceptos encarnan una dimensión netamente humana, creándose así la idea de que sólo las personas naturales pueden cometer infracciones, lo cual es claro en el caso de los delitos, pero no lo es tanto para el caso de las infracciones administrativas.

⁵²RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, *Sistema Sancionatorio Tributario: Infracciones y Delitos*, p. 39.

⁵³ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésimo tercera edición, versión web, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>.

El artículo 314 continúa diciendo que esta acción u omisión debe violar, inobservar o atentar contra una norma tributaria, estableciendo así la antijuridicidad dentro de la definición de infracción tributaria, ya que no basta con que exista una acción u omisión verificable, sino que ésta, para convertirse en infracción, debe atentar contra lo establecido en una norma positiva tributaria. Pero además, esta norma, debe ser sustantiva o adjetiva.

Por último, el Código Tributario establece que la infracción tributaria debe ser sancionada con una pena anterior a aquella acción u omisión antijurídica, con lo cual se consolida el principio constitucional de legalidad e irretroactividad de la pena o sanción; pero también se observa que no se ha consolidado en esta definición dichos principios respecto de la tipificación de la infracción.

En este sentido, el numeral 3 del artículo 76 de la Constitución, es claro en establecer que nadie podrá ser juzgado, ni sancionado, por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; sin embargo la exigencia de la tipificación previa de la conducta infractora, no se ha contemplado en la definición del artículo 314 del Código Tributario, desarrollándose, de alguna manera, en el artículo 315.

2.3.1. Bien jurídico protegido por las infracciones tributarias

El bien jurídico protegido es el objetivo que el legislador debe tener presente al momento de elaborar normas con connotación penal.

Ángela Radovic⁵⁴ indica que respecto del objeto jurídico protegido, en el caso de las infracciones tributarias, la doctrina se encuentra dividida en dos grandes grupos; para el primero, el objeto jurídico protegido es la “integridad del patrimonio fiscal”, es decir, el derecho del fisco a una correcta determinación y pago de sus créditos por tributos. El otro grupo señala que el objeto jurídico que se protege en el caso de las infracciones tributarias es la “función tributaria”, derivada del orden público económico.

⁵⁴RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, *Sistema Sancionatorio Tributario: Infracciones y Delitos*, p 40.

2.3.1.1. Protección de la integridad del patrimonio fiscal

“La relación jurídico-tributaria, o relación de impuesto, distingue, por un lado, la obligación tributaria propiamente tal, constituida por la obligación de pago del tributo (y correlativo derecho de crédito del ente público), y, por otro, la configuración de una cantidad de deberes formales administrativos, de la más diversa naturaleza, cuya finalidad es la protección del mismo crédito del Estado hasta su total satisfacción.”⁵⁵

Esta concepción establece como pilar fundamental a la relación jurídico-tributaria, que existe ente contribuyente y Estado, o del órgano recaudador, sobre el cual se ha construido el derecho tributario.

En este sentido, el derecho infraccional tributario, se ha creado para proteger el crédito fiscal, contra las transgresiones legales específicas que el legislador considera que deben ser protegidas y deben tener una sanción.

“Para quienes estiman que el bien jurídico protegido por la acción penal tributaria es la integridad del patrimonio fiscal, ubican al delito tributario dentro del grupo de los delitos económicos fiscales, importando su comisión un alzamiento contra la potestad tributaria del Estado.

El legislador intenta vía penal, “reparar el daño” que el agente ha provocado en el “patrimonio fiscal”, lo que a su juicio confirmaría que ése es precisamente el bien jurídico protegido.”⁵⁶

2.3.1.2. La función tributaria como bien jurídico protegido

Ángela Radovicdice:

“Aun cuando el concepto de bien jurídico protegido en materia tributaria no ha sido uniforme, hoy en día gira en torno al análisis de los valores reconocidos

⁵⁵ Ibídem.

⁵⁶ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, *Sistema Sancionatorio Tributario: Infracciones y Delitos*, p. 40

por la Constitución Política del Estado, separándose de esta manera de una serie de disposiciones de tipo teórico y doctrinario.

Actualmente, los deberes fiscales se consideran como deberes de Solidaridad, en el marco del Estado Social de Derecho. (...)

Una de las características de la reciente evolución del derecho penal es la aparición del llamado derecho penal económico, integrando este sector una serie de nuevos tipos penales que corresponden a nuevas formas de delincuencia; así también existe un cambio de consideración social y política, respecto de determinados bienes o valores que se estiman merecedores de la protección penal.”⁵⁷

Según lo dicho por Ángela Radovic, en las formaciones económicas de la actualidad, las funciones del sector público son esenciales para el Estado, y para el funcionamiento de todo el sistema, por ello hoy por hoy se han creado nuevos tipos infraccionales en el ámbito penal respecto de bienes socioeconómicos; en palabras de Radovic: *“la criminalidad económica suele identificar como objeto genérico de protección el orden socioeconómico, o de forma más correcta, la confianza en el funcionamiento de los mecanismos o instituciones esenciales de dicho orden o sistema, la Hacienda Pública”⁵⁸*

En este sentido, el objeto de regulación de las normas tributarias es constituido por la función tributaria que consiste:

“(…) en la actividad de la Administración, orientada a la actuación de su interés público, cuyo objetivo es la obligación del reparto de la carga tributaria de acuerdo con el diseño previsto en forma general y abstracta en la ley, en las diversas leyes que integran el sistema tributario, y, en última instancia, de acuerdo con los principios que, según mandato constitucional, deben informar dicho sistema tributario. Para el desarrollo de esta actividad el ordenamiento

⁵⁷ *Ibíd.*, pp. 40 y 41.

⁵⁸ *RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, Sistema Sancionatorio Tributario: Infracciones y Delitos*, p. 41

dota a la Administración de una serie de potestades, derechos y deberes, cuyo conjunto integra la llamada función tributaria.”⁵⁹

Según este grupo de la doctrina, es aquella función tributaria la que protegen las normas penales o administrativas que configuran infracciones tributarias, por lo tanto, sin importar cuál es el tipo de infracción cometida, se debe incluir, como un elemento necesario para su calificación, la inobservancia de algún deber formal, que en el marco de dicha función tributaria, se imponen a los contribuyentes.

Así, la “hacienda pública” no sólo tiene encomendado un interés público que va más allá de la simple obtención de impuestos, sino que también debe garantizar que estos se distribuyan de una manera equitativa e igualitaria en todos los estratos sociales.

Rodrigo Garcés Moreano, en las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, citado por Radovic, indica:

*“La infracción tributaria lesiona la relación jurídico-tributaria en cualquiera de sus aspectos: derecho del ente público acreedor del tributo, derecho del sujeto pasivo a no pagar más que aquello a que por ley venga obligado, derecho del ente público a que se cumplan las otras obligaciones accesorias -deberes formales administrativos- que junto con la fundamental del pago integran la relación tributaria. Al atentar pues la infracción tributaria a los bienes que pueden reputarse fundamentales para la convivencia humana y la paz social, no parece exagerado postular una protección de índole penal para los mismos”.*⁶⁰

2.4. Clases de infracciones tributarias

El artículo 315 del Código Tributario, anterior a las reformas del año 2007, establecía:

⁵⁹ Ibídem.

⁶⁰GARCÉS MOREANO, Rodrigo, *Las Infracciones Tributarias y sus Sanciones*, citado por RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, *Sistema Sancionatorio Tributario: Infracciones y Delitos*, p. 43.

“Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en: delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituye delito la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por este Código o por ley especial.

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.

Entre las cuales también se deben considerar las que a continuación se enumeran:

- 1. No inscribirse o acreditar la inscripción;*
- 2. No emitir comprobantes de venta con sujeción a las disposiciones aplicables; o no exigirlos al momento de la compra;*
- 3. No llevar libros y registros contables de conformidad con la ley;*
- 4. No presentar declaraciones e información relativa a la determinación de las obligaciones tributarias; y,*
- 5. No permitir el control de la administración tributaria y comparecer ante la misma.”.*

El artículo 9 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador reformó este artículo de la siguiente manera:

“Art. 9.- Sustitúyase el Art. 315 por el siguiente: “Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas 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.”.

Esta norma divide a las infracciones tributarias en delitos, contravenciones y las faltas reglamentarias.

2.4.1. Delitos tributarios

En torno a los delitos, que no son objeto del presente estudio, pero que merecen un comentario por la reforma que sufrieran a partir del 29 de diciembre del 2007, cuya técnica jurídica deja mucho que desear, erróneamente se contemplaba a la defraudación como el único delito en materia tributaria, sin considerar, por ejemplo, al delito de contrabando; sin embargo, esto cambió con las reformas introducidas por el artículo 9 de la Ley de Reformativa de Equidad Tributaria en el Ecuador, estableciéndose que los delitos son todos aquellos casos tipificados y sancionados como tales en el Código Tributario y en otras leyes tributarias.

2.4.2. Las contravenciones tributarias

Las contravenciones son otro tipo de infracciones tributarias, destinadas a prevenir las transgresiones, quebrantamientos o violaciones de la ley.

No vamos a ahondar en las contravenciones, ya que serán tratadas más adelante, sin embargo, es importante mencionar que el tercer inciso del artículo 315 del Código Tributario, antes de las reformas de diciembre de 2007, se muestra demasiado amplio al

definir qué es una contravención tributarias, dejando espacio para una interpretación antojadiza de la misma.

Si bien la reforma sirvió en parte para precisar conceptos, dicha reforma mantiene una tipificación amplia y lastimosamente en vez de corregir los excesos que se produjeron, estos aún se mantienen, aunque en menor medida.

Además, con anterioridad a su reforma algunas conductas que podrían ser catalogadas como contravenciones, eran también descritas como casos especiales de faltas reglamentarias, tal es el caso de la falta de presentación de declaraciones, que a pesar de ser considerado un deber formal del contribuyente y por lo tanto encontrarse tipificado como una contravención, constituía un caso especial de falta reglamentaria, creando una indeterminación frente a esta conducta.

Éste y otros aspectos se corrigieron con la reforma, la cual será analizada a profundidad en el Capítulo siguiente.

2.4.3. Las faltas reglamentarias en materia tributaria

El artículo 315 antes de la reforma de diciembre del año 2007, definía a la falta reglamentaria como las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

Esta parte claramente establece que la transgresión de la normativa secundaria motiva el cometimiento de una falta reglamentaria, e incluye un postulado fundamental, que este tipo de infracciones no puede, bajo ningún aspecto, estar comprendido en la tipificación de delitos o contravenciones.

Sin embargo, y como se ha dicho anteriormente, el propio artículo 315 creaba casos especiales de faltas reglamentarias que deberían ser considerados casos de contravención. Así, el numeral primero del artículo 315 establece como un caso de falta reglamentaria la no inscripción o acreditación de dicha inscripción.

En este sentido, “inscripción” debe entenderse como la inscripción en los registros de los contribuyentes, lo que constituye un deber formal de éstos, según el artículo 96 del Código Tributario, y que para el artículo 19, numeral 1, de la Ley de Registro Único de Contribuyentes, es un caso especial de contravención; no obstante, para el Código Tributario, cuya jerarquía es superior, éste era un caso especial de falta reglamentaria.

La falta de emisión de comprobantes de venta es otro caso de contravención, ya que dicha conducta inobserva un deber legal establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, cuya reincidencia configura el delito de defraudación, según lo indicado en el artículo 64 de dicha ley, que contradictoriamente también es considerado como una falta reglamentaria, según el numeral 2 del artículo 315 del Código Tributario, antes de su reforma.

Finalmente, los casos de falta reglamentaria enumerados en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 315 del Código Tributario, esto es: no llevar libros y registros contables, no presentar declaraciones e información relativa a la determinación de las obligaciones tributarias, y no permitir el control de la administración tributaria y comparecer ante la misma, son también deberes formales establecidos en el artículo 96, los cuales, también deberían ser considerados como una contravención, si nos atenemos a la tipificación efectuada en el propio artículo 315, no obstante de lo cual, anteriormente eran faltas reglamentarias.

Como vemos, los casos especiales de faltas reglamentarias son verdaderamente casos de contravención, según su tipificación normativa, lo cual generaba claramente una contradicción con la tipificación de las contravenciones, y lo que es peor, estaba en clara contradicción con la propia tipificación de las faltas reglamentarias, que califica a éstas como toda violación de normas secundarias de obligatoriedad general y que no se encuentren tipificadas dentro de los casos de contravenciones.

Por ello, la reforma de diciembre de 2007, con acierto, eliminó esta contradicción suprimiendo en el artículo 315 del Código Tributario los casos especiales de faltas reglamentarias y las tipificó únicamente como: “(...) *las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren*

comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.”, creándose un límite claramente definido entre los dos tipos de infracciones.

2.5. Elementos constitutivos de las infracciones tributarias

El Código Tributario ha previsto elementos constitutivos para cada tipo de infracción, así, el artículo 316, antes de su reforma, establecía:

“Art. 316.- Elementos constitutivos.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.

La defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.”

Posteriormente, los artículos 10 y 11 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, efectuaron las siguientes reformas:

“Art. 10.- En el primer inciso del Art. 316 elimínese la palabra “culpa”.

Art. 11.- En el inciso segundo del Art. 316, sustitúyase la frase “La defraudación” por “En los delitos”.”.

Quedando el artículo 316 de la siguiente forma:

“Art. 316.- Elementos constitutivos.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión 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.”.

La reforma de este artículo, en el caso de los delitos, es correcta ya que eliminó como un elemento constitutivo de este ilícito a la culpa, dejando únicamente al dolo como elemento esencial para su configuración.

Esta reforma era necesaria, pues en los delitos culposos no hay coincidencia entre lo querido y lo realizado por el autor; es decir, que la finalidad del agente no era producir el hecho cometido, o lo que es lo mismo, la intención está dirigida a la obtención de un propósito que no está desaprobado por el ordenamiento jurídico, pero que sin embargo el efecto termina lesionando un bien jurídico protegido; esta figura del derecho penal común, no puede caber dentro de los delitos tributarios, pues es necesarios que el autor del delito tributario haya tenido la intención de irrogar un perjuicio con su acto antijurídico, por ello en este tipo de ilícito sólo pueden existir los delitos dolosos.

Además, la reforma eliminó la frase “la defraudación”, superando la concepción de la defraudación como único delito tributario, ya que existen delitos aduaneros, como el contrabando, que son también delitos tributarios, y que no están previstos dentro de la defraudación tributaria establecida en el código tributario.

Por otra parte, la reforma no cambió los elementos constitutivos de las contravenciones o de las faltas reglamentarias, manteniendo el precepto de que basta la transgresión de la norma para su cometimiento. Con este precepto normativo, como ya se mencionó, en nuestro código tributario se ha creado un sistema de responsabilidad objetiva respecto de este tipo de infracciones tributarias.

2.6. Responsabilidad por las infracciones tributarias

La responsabilidad respecto de las infracciones tributarias se encuentra prevista en el artículo 321 del Código Tributario, que establece:

“Art. 321.- Responsabilidad por infracciones.- La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos

agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, los propietarios de empresas o negocios, responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.”.

2.6.1. Responsabilidad subjetiva

Del análisis del artículo 321, el cual no sufrió cambios con las reformas introducidas por la Ley Reformativa de Equidad Tributaria para el Ecuador, podemos ver la poca distinción que se da a los delitos de las contravenciones y las faltas; no obstante, en principio, se ha establecido una responsabilidad subjetiva, tanto para los delitos, como para las infracciones administrativas.

En este sentido, la norma establece la responsabilidad personal en las calidades de autor, cómplice y encubridor, respecto de la infracción cometida, este elemento es de indudable importancia en el campo infraccional.

Los autores son los que toman parte directa en la ejecución del ilícito; son cómplices los que ejecutan las acciones secundarias, cooperando al hecho ilícito, con actos anteriores o simultáneos; finalmente, los encubridores son quienes ocultan a los culpables del ilícito o les prestan auxilio, o bien ocultan las huellas del acto infraccional; la diferencia principal entre cómplice y encubridor está en que el primero actúa antes y durante el acto, mientras el segundo siempre actúa después.

El tipo de responsabilidad es subjetiva, puesto que únicamente la persona física puede ser imputada del cometimiento de una infracción en las calidades establecidas en la norma tributaria: autor, cómplice o encubridor.

2.6.2. Responsabilidad real

El artículo 321 continúa estableciendo una responsabilidad real, la cual va a recaer sobre el patrimonio de las personas naturales o jurídicas, siendo ésta la primera particularidad de la responsabilidad en el ámbito infraccional tributario, ya que es admisible la responsabilidad de las personas jurídicas, y la responsabilidad de sus administradores por vía subsidiaria, preceptos comunes en la mayoría de legislaciones americanas y europeas, muy discutidas por estas últimas por su aparente inconstitucionalidad⁶¹. A este respecto, Villegas analizando este tema manifiesta:

“Los más difíciles problemas con respecto a la multa consisten en saber si este tipo de sanción sigue el principio de la personalidad de la pena. En derecho penal común no hay ninguna duda de que la pena siempre es personal, y algunos autores sostienen que en materia de ilícito tributario la pena debe tener esa misma característica.

Sin embargo, caracterizados especialistas han sostenido que la multa fiscal contravencional tiene por fin castigar al infractor en sus bienes, y por lo tanto ese patrimonio beneficiado debe ser el que sufra la pena (ver Bielsa, Derecho fiscal, t. 2, p. 447). (...).

Las consecuencias más importantes de la impersonalidad de la multa son: que responden las personas colectivas, que responden ciertas personas físicas por los hechos de terceros y que la multa no se extingue por la muerte del infractor.”⁶²

2.6.2.1. *Responsabilidad refleja o indirecta*

El segundo inciso trae un criterio de responsabilidad inaplicable en el campo del derecho penal común, ya que se prevé la posibilidad de sancionar a una persona por las acciones u omisiones antijurídicas cometidas de otro, este tipo de responsabilidad se la

⁶¹ Sentencia de Tribunal Superior de Justicia - Las Palmas, Canarias - Sala de lo Contencioso-Administrativo No. 853/2006, del 14 de Julio 2006.

⁶² VILLEGAS, Héctor B., Ob. Cit., p. 391.

conoce como refleja o indirecta. Citando nuevamente a Villegas, esta responsabilidad se explica de la siguiente manera:

“La gestión patrimonial no es siempre directa y personal, sino que en la actividad de tipo financiero suelen intervenir personas que no son los contribuyentes o responsables, pero cuyos actos los obligan. En tales supuestos, los sujetos pasivos de la obligación fiscal deben soportar las consecuencias de los actos u omisiones punibles en que incurran sus subordinados, ya sean agentes, factores o dependientes. (...)

También existe responsabilidad por la acción de los representantes, ya sea esta representación de carácter legal o contractual, lo cual incluye a gerentes, administradores y mandatarios (...)

La extensión de responsabilidad con respecto a sanciones patrimoniales se funda en el criterio de que debe considerarse autor de la infracción a quien viola efectivamente la ley, así como también a quien sea el verdadero sujeto fiscal que obtiene un beneficio material de la violación.”⁶³

Volviendo al caso ecuatoriano, el artículo 321 utiliza una mala técnica jurídica ya que no diferencia si esta regla de responsabilidad es aplicable a los delitos y a las contravenciones, estableciendo únicamente como límite su aplicación exclusiva para las sanciones pecuniarias y que la acción u omisión infraccional sea cometida por empleados o dependientes del primero.

Dada la mala técnica jurídica empleada en el segundo inciso del artículo 321, erróneamente se podría concluir que en los delitos cabe este tipo de responsabilidad; sin embargo, por la responsabilidad subjetiva establecida en el mismo artículo y a nivel constitucional, en el caso de delitos no se puede aplicar una responsabilidad refleja o indirecta.

En este sentido, el artículo 32 del Código Penal establece: *“Nadie puede ser reprimido por un acto previsto en la Ley como infracción, si no lo hubiere cometido con*

⁶³ Ib. Ídem., pp. 392 y 393.

voluntad y conciencia.”; de igual manera, el artículo 42 del mismo cuerpo legal indica: “*Se reputan autores los que han perpetrado la infracción, sea de una manera directa e inmediata (...)*”; por lo tanto, no es procedente, bajo ninguna circunstancia, que un delito tributario sea cometido o perpetrado por una persona distinta del autor de la acción u omisión punible.

Si analizamos este tipo de responsabilidad con el elemento constitutivo de los delitos, establecido en el artículo 316, podemos esclarecer aún más lo improcedente en la aplicación de la responsabilidad prevista en el último inciso del artículo 321 respecto de este ilícito. Así, para el caso de los delitos tributarios, el elemento constitutivo es el dolo, y en éstos, los actos u omisiones se presumen conscientes y voluntarios, admitiéndose, eso sí, prueba en contrario. En este sentido, el dolo sólo puede generarse en la acción u omisión consciente, voluntaria y personal del autor de la infracción, asimilándose, en este caso, los criterios penales establecidos en los artículos 32 y 33 del Código Penal.

No obstante lo anterior, para el caso de las infracciones administrativas, cabe la posibilidad de sancionar a uno por las acciones de otros, siempre que éstos sean empleados o dependientes del primero, esta es otra particularidad que diferencia este tipo de infracciones de los delitos.

La responsabilidad refleja o indirecta, para el caso de las infracciones administrativas, se fundamenta en razones de seguridad fiscal, para evitar que el fisco sufra perjuicios por no hallar a una persona que pueda responder económicamente, y tiende a la protección de los bienes jurídicos cuya tutela contiene los ordenamientos tributarios. Se entiende que este tipo de responsabilidad tiene cierta independencia de la idea de la culpabilidad y se fundamenta en el riesgo creado con la actividad del responsable⁶⁴.

De igual manera, a la luz del artículo 316 del Código Tributario, la simple transgresión de la norma es el elemento constitutivo, tanto de las contravenciones como de las faltas reglamentarias. Como se mencionó anteriormente, esta norma establece una responsabilidad para las infracciones administrativas en la cual no se requiere que la

⁶⁴ BONZÓN RAFART, Juan Carlos, *Responsabilidad penal e infraccional de las personas jurídicas*, p. 79 y ss.

acción u omisión antijurídica sea consciente y voluntaria, elementos muy importantes en derecho penal para la configuración del hecho punible de los delitos.

Esta particularidad es exclusiva de las contravenciones y faltas reglamentarias, tal como el propio Código ha previsto, así, para que se generen dichas infracciones, basta únicamente la trasgresión de la norma tributaria, dejando de lado, como se ha dicho anteriormente, la conciencia y voluntad del actor, que, en otras legislaciones, por ejemplo la española⁶⁵, son elementos comunes a los regímenes punitivos penales y administrativos; así también lo ha expresado la jurisprudencia española.⁶⁶

2.6.2.2. Responsabilidad de las personas jurídicas

De conformidad con el artículo 321 del Código Tributario, las personas jurídicas gozan de una responsabilidad real por las infracciones; esto es, sin necesidad de determinar responsabilidades personales⁶⁷.

La responsabilidad real referida en aquel artículo se circunscribe exclusivamente en materia de infracciones administrativas⁶⁸. En este caso, no es necesario demostrar quién fue el personero de la sociedad, responsable del cometimiento de la infracción ya que el ente colectivo, como contribuyente, será responsable ante la Administración Tributaria de dicha infracción.

“En derecho penal tributario contravencional se admite que las personas jurídicas sean punibles y pasibles de multas fiscales. Se piensa que los fines de las leyes tributarias quedarían totalmente frustrados si en las trasgresiones cometidas por los órganos de la persona ideal, la sanción no pudiera llegar a la persona colectiva, limitándose a los bienes personales de sus representantes; ello significaría excluir al verdadero sujeto del deber administrativo violado.

⁶⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, Ley General Tributaria de España, artículo 183.1: “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley.”.

⁶⁶ Sentencia de Tribunal Superior de Justicia - Las Palmas, Canarias - Sala de lo Contencioso-Administrativo No. 853/2006, del 14 de Julio 2006.

⁶⁷ Administradores, directores, y demás personas físicas involucradas y sin perjuicio de ellas.

⁶⁸ Deber recordarse que, en materia de delitos, las personas jurídicas no pueden cometerlos; únicamente puede cometer un delito la persona física.

Por ello, la doctrina tributaria se inclina en general por la responsabilidad de las personas colectivas en materia de sanciones pecuniarias, reconociéndose que desde el momento que las personas jurídicas tienen autonomía y capacidad como sujetos de obligaciones tributarias, indudablemente debe reconocérseles capacidad tributaria penal, aun en los casos de entidades que no reúnan los caracteres de personalidad jurídica según el derecho privado.”⁶⁹

2.6.2.3. Responsabilidad de los representantes

La responsabilidad para los representantes de las personas jurídicas en materia de ilícitos tributarios viene determinada por las acciones de las cuales sean partícipes y tengan como consecuencia la infracción imputada a la empresa. Por ello, sólo aquellos responsables de la persona jurídica se encuentran en condiciones de participar en la infracción, por tener atribuidos los correspondientes poderes de dirección o incumbirles determinados deberes de vigilancia⁷⁰.

Los representantes, apoderados, directores, agentes, funcionarios o empleados de una persona jurídica, serán responsables, en lo personal, por las acciones o las omisiones que constituyan delitos tributarios, ya que la responsabilidad por las infracciones administrativas recae sobre la persona jurídica o el ente colectivo.

Los sujetos sobre los que recae la responsabilidad por los delitos tributarios, no son los titulares de los deberes tributarios o las obligaciones tributarias violadas. Por otro lado, no todos los empleados o funcionarios de una persona jurídica ostentan poderes de dirección o decisión, por lo que es difícil que se les pueda considerar verdaderos sujetos activos de los hechos ilícitos, más bien podrían ser considerados cómplices según el concepto que ofrece el Código Penal.

2.6.3. Inaplicabilidad de los agravantes y atenuantes de responsabilidad respecto de las infracciones tributarias de tipo contravención y faltas reglamentarias

⁶⁹ VILLEGAS, Héctor B., Ob. Cit., pp. 391 y 392.

⁷⁰ ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, p. 198.

Los artículos 318, 319 y 320 del Código Tributario, establecen los casos particulares agravantes, atenuantes y eximentes en el ámbito tributario. Así, dichos artículos antes de su reforma establecían:

“Art. 318.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes:

1a. Ejecutar la infracción por precio, recompensa o promesa; empleando la astucia, el disfraz, el ocultamiento o engaño perpetrando el acto prevaliéndose el autor de su condición de autoridad;

2a. Aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción.

3a. Cometer la infracción sirviéndose de armas, en pandilla, o con auxilio de gente armada o de personas que aseguren la impunidad;

4a. Realizar la infracción tomando falsamente el título, las insignias o el nombre de la autoridad, o mediante orden falsa de ésta;

5a. Ejecutar el hecho punible buscando de propósito la noche o utilizando vías no abiertas al tránsito público o cualquier otra forma que impida el conocimiento o control de las autoridades tributarias respectivas; y,

6a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.

Art. 319.- Circunstancias atenuantes.- Son circunstancias atenuantes:

1a. Haber desistido voluntariamente de cometer la infracción ya comenzada;

2a. *Haber procurado el infractor reparar el mal que causó o impedir las consecuencias perjudiciales provenientes de la infracción, con espontaneidad y celo;*

3a. *Haber delinquido por temor o violencia superables;*

4a. *Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma;*

5a. *Ejemplar conducta del infractor, anterior y posterior al hecho que se le imputa; o conducta de amplia colaboración durante la determinación, fiscalización o investigación de su capacidad contributiva;*

6a. *Rusticidad del infractor, de tal naturaleza, que revele claramente que cometió la infracción por ignorancia o error en cuanto al hecho que constituye la infracción; y,*

7a. *Confesión espontánea, cuando es verdadera.*

Art. 320.- Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes:

1a. *La incapacidad absoluta del agente; y,*

2a. *Que la acción u omisión sea el resultado de fuerza mayor o de temor o violencia insuperables, ejercidos por otras personas.”.*

Muchas de estas circunstancias no eran del todo aplicables para el caso tributario, como por ejemplo la agravante tercera, por ello, los artículos 12, 13 y 14 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, fueron sustituidos por los siguientes:

“Art.12.-El Art.318, sustitúyase por el siguiente: “Art.318.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes:

1ª. Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y,

2ª. La

reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.”

Art. 13.-Sustitúyase el Art. 319 por el siguiente: “Art. 319.-Circunstancias atenuantes.- Son circunstancias atenuantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes:

1a. Haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y,

2a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma.”

Art. 14.-Sustitúyase el Art. 320 por el siguiente: “Art. 320.-Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de la siguiente:

1a. Que la trasgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa.”

La reforma, además de eliminar casos en los cuales no queda suficientemente claro la aplicación de estas circunstancias que modifican la pena por las infracciones, establece una remisión expresa hacia los conceptos del derecho penal; sin embargo, estas normas no esclarecen si son aplicables tanto para los delitos como para las infracciones administrativas. Por ello, y por cuanto la norma no hace distinciones, no está permitido hacerlas, las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes deberían aplicarse también a contravenciones y faltas reglamentarias.

Respecto de la inaplicabilidad de estos conceptos respecto de las infracciones administrativas, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, hoy Corte Nacional de Justicia, en un escueto fallo , sin mayor análisis, pero correcto en su sentido, dentro del recurso de casación interpuesto por Elsy Verónica Hermida Acosta en contra de la sentencia del 17 de mayo de 2002 emitida por el Tribunal Distrital No. 3, dentro del juicio de impugnación número 176-01, en el considerando tercero indica:

“(...) Las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes previstas en los artículos 344, 345 y 346 conciernen a los delitos mas no a las contravenciones para cuya configuración basta la transgresión de la norma en conformidad a lo que previene el inciso primero del Art. 342 del propio código. (...)”⁷¹

En los casos de delitos estos conceptos son claros, pues el delito requiere para su configuración de conciencia, voluntad y dolo, y en estas dimensiones pueden presentarse caracteres que revelan una mayor culpabilidad y perversidad del agente, de allí la aplicación de circunstancias agravantes, en caso contrario, hay conductas que disminuyen la responsabilidad, pero no la anulan totalmente, las cuales constituyen circunstancias atenuantes; y, si el ilícito se comete por disposición expresa de la autoridad estaríamos frente a una circunstancia eximente.

La aplicación de los conceptos de agravante y atenuante, recogiendo el espíritu del fallo NO. 68-2002, se presenta como inaplicable para el caso de las infracciones administrativas, pues tenemos que recordar que, según el artículo 316 del Código Tributario, para la configuración de este tipo de infracciones basta la transgresión de la norma legal, y este tipo de infracciones no se comenten con conciencia y voluntad, sino que responden a desconocimiento de los deberes impuestos por la ley tributaria o los reglamentos, cuya inobservancia pura y simple conlleva la configuración de la infracción.

En este sentido, no es físicamente posible que se cometa una contravención y que se agrave la sanción, ya que la misma no es consciente y voluntaria. Tampoco sería

⁷¹ Fallo de casación de la Corte Suprema de Justicia - Sala Especializada de los Fiscal No. 68-2002, del 15 de octubre de 2003, publicado en el Registro Oficial No. 265, del 03 de febrero de 2004.

aplicable atenuar la sanción ya que las conductas previstas en el artículo 319 del Código Tributario como atenuantes, no pueden ser ejecutadas en un caso de contravención o falta reglamentaria, ya que, en referencia a la regla primera, si bien se puede reconocer la existencia de la infracción, de ninguna manera se puede reparar el perjuicio, ya que tal perjuicio, en este tipo de infracciones, es muy reducido o casi inexistente, esto ligado al elemento que configura su cometimiento, la inobservancia legal. Por otra parte, al ser infracciones menores, es prácticamente imposible cumplir en sentido estricto con los requisitos establecidos en la regla segunda.

Respecto a las circunstancias eximentes, por la naturaleza jurídica de éstas y por el elemento que configura las infracciones administrativas, tampoco serían aplicables a estas infracciones; sin embargo, existen casos en los cuales el quebrantamiento legal puede producirse por orden de la autoridad tributaria.

Por ejemplo, si la Administración Tributaria, en ejercicio de sus funciones, solicita a un contribuyente la presentación del informe de operaciones con partes relacionadas, pese a que no se encuentra obligado a ello, y esta medida es posterior a la culminación del término para hacerlo, de ninguna manera se podría sancionar al contribuyente por la presentación tardía de dicho informe; en igual caso, consideremos que en la actualidad la única manera de presentar las declaraciones de impuesto es a través de internet, en este caso si un contribuyente presentó con retraso la declaración del impuesto a la renta por una caída del sistema informático del SRI, no es concebible la aplicación de una sanción ya que el incumplimiento de la norma se debe a la ineficiencia de la propia Administración Tributaria.

Para estos casos, cuando la infracción es cometida por orden expresa de la autoridad tributaria o por ineficiencia de ésta, si bien no es posible aplicar en estricto sentido jurídico las circunstancias eximentes de responsabilidad, la norma tributaria debería contemplar la improcedencia en la aplicación de sanciones.

CAPITULO III

3. LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS ANTES Y DESPUÉS DE LAS REFORMAS EN LA LEY PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

El funcionamiento de los sistemas tributarios en general, aquí y en otros países, se basa en el cumplimiento de una serie de normas que regulan la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria. Estas normas establecen deberes tributarios cuyo incumplimiento configurará, en varios casos, el cometimiento de una infracción y la correspondiente sanción.

El libro cuarto del Código Tributario regula la normativa aplicable en materia de infracciones y sanciones, aunque otras leyes tributarias regulan algunas infracciones y sanciones específicas.

En este marco legal, encontramos a las infracciones administrativas, dentro de las que tenemos a las contravenciones tributarias, que se analizarán a continuación.

3.1. Las contravenciones tributarias

Etimológicamente contravención proviene del latín “contravenire”, que es lo opuesto de “venire” cuya acepción, en el sentido que nos interesa, es mandato; por lo tanto, contravenire significa: en contra de lo mandado. El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el termino contravenir como: “*Obrar en contra de lo que está mandado. Contravenir a un precepto.*”⁷². La acepción jurídica de contravenir, al igual que la corriente, es obrar o actuar en contra de un mandato legal.

En la doctrina se habla de “transgresión” antes que de “contravención”, porque la primera indica una relación de mayor especialidad que la segunda, y se dice que la contravención sólo ataca a las reglas formales atinentes a la administración del tributo.

⁷² Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésimo tercera edición, versión web, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>.

Al respecto Villegas dice:

*“No todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica cuáles son las distintas trasgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso. (...) La doctrina moderna coincide en señalar que la trasgresión fiscal es un ataque al normal desenvolvimiento de la acción estatal, que obliga a no permanecer indiferentes a tal ataque. Modernamente, se presta especial atención a todo lo relativo a las violaciones de la ley tributaria (...)”.*⁷³

Por otra parte, Rubén Sanabria, consciente de que la utilización del término “contravención” es correcta, la define como delitos pequeños de escasa trascendencia social respecto de los cuales el legislador es benévolo, y considerando los bienes jurídicos por cuya protección deben velar, se considera suficiente la imposición de una multa como sanción, que irá variando en su monto según el caso.⁷⁴

Las contravenciones tributarias presentan particularidades, tales que permiten su tratamiento independiente pero básicamente tienen carácter sancionador, y por ello, ligado a los principios del derecho sancionador, destinado a prevenir las transgresiones, quebrantamientos o violaciones de la ley, su esencia es de naturaleza penal pero no está contenida dentro de la ilicitud prevista en la ley penal.

Como se analizó en el capítulo anterior, la contravención tributaria es un tipo de ilícito; por lo tanto, ésta será toda acción u omisión que esté tipificada y sancionada en las leyes. En algunas legislaciones, como la española, para la configuración de ciertas infracciones⁷⁵, se requiere también que la acción u omisión sea voluntaria e intencionada⁷⁶.

⁷³VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 373.

⁷⁴SANABRIA ORTIZ, Rubén, *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, pp. 273 y ss.

⁷⁵En la legislación española, algunas infracciones se asimilan a nuestras contravenciones y faltas reglamentarias, aunque también se incluyen en éstas ilícitos que en el Ecuador son considerados delitos tributarios; sin embargo, por su cuantía u otras consideraciones, son tipificadas también como infracciones y reciben una sanción administrativa; para la configuración de dichas infracciones es necesaria la voluntad y la intención del sujeto. Un ejemplo es la infracción descrita como la falta de ingresar una cantidad de dinero como impuesto; en otras palabras, pagar menos impuesto, en este caso se ha fijado una cuantía mínima para que exista delito y no infracción administrativa; no

En general, para que la conducta de un contribuyente o responsable se pueda calificar de contravención, deben darse los siguientes hechos:

- Que haya una norma que tipifique esa conducta como infracción.
- Que esté prevista la sanción a aplicar cuando se produzcan los hechos que determinen esa infracción.
- Que exista responsabilidad manifiesta por parte del infractor.

3.2. Las contravenciones tributarias en el Ecuador

Respecto de la tipificación de los ilícitos tributarios en general, nuestro Código Tributario es, cuando menos, desordenado y repetitivo, ya que el artículo 315 establece las clases de infracciones (ilícitos) tributarias, pero seguidamente las define; y más adelante, en el Título II del Libro Cuarto, denominado: “De las Infracciones Tributarias en Particular”, vuelve a definir al delito, a la contravención, y, a la falta reglamentaria.

En este sentido y en el caso particular de las contravenciones tributarias, éstas se encuentran definidas, tanto en el tercer inciso del artículo 315, como en el artículo 348 del Código Tributario.

3.2.1. Análisis comparativo de la definición de contravenciones tributarias contenido en el artículo 315 del Código Tributario

El tercer inciso del artículo 315 del Código Tributario, antes de las reformas de diciembre de 2007, establecía: “*Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por este Código o por ley*

obstante, no es suficiente con dejar de ingresar la cantidad mínima fijada por esa ley, sino que es necesario que de forma añadida, exista también una actuación del sujeto tendente a evitar el pago. El delito fiscal exige la existencia una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar. El autor tiene que tener conocimiento de la existencia de una deuda o deber de ingreso tributario, omitiendo el ingreso mediante la infracción de los deberes formales. Para más información ver la Ley 58/2003, Ley General Tributaria, disponible en: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html.

⁷⁶ Hay que recordar que en el Ecuador, para la configuración de las contravenciones, según el Art. 316 del Código Tributario, basta la trasgresión normativa. En el caso ecuatoriano, la mayoría de las trasgresiones que se convierten en contravenciones, son meramente formales, o sea, para su consumación no requieren de la voluntad o intencionalidad del agente sino que basta la acción misma del sujeto.

especial.”. Esta norma, tal como se encuentra redactada, es extremadamente amplia y puede ser interpretada de muchas maneras por su mala redacción.

Posteriormente, el artículo 9 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, sustituyó la definición de contravención por la siguiente: “*Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.*”.

En el Ecuador, a diferencia de España, que a nivel iberoamericano ha alcanzado un alto desarrollo en cuanto a la conceptualización de las infracciones administrativas, las contravenciones tienen una tipificación demasiado amplia, lo cual ha provocado indefiniciones, interpretaciones antojadizas de las normas legales, conceptos y criterios dispares.

Si bien la reforma sirvió para precisar conceptos, y estableció una tipificación algo más clara de las conductas que constituyen una contravención; esta reforma mantiene una tipificación de contravención demasiado amplia, y lastimosamente en vez de corregir los excesos que se produjeron, éstos aún se mantienen, aunque en menor medida.

El primer elemento que salta a la luz en la reforma sufrida por el artículo 315 del Código Tributario, respecto de las contravenciones tributarias, es la determinación de las acciones que configuran la contravención; en este sentido, antes de la reforma se establecía únicamente que las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales configuraban el ilícito. Después de la reforma, se estableció dos conductas claramente definidas para la configuración de las contravenciones:

- a) La violación de normas adjetivas; y,
- b) La inobservancia de deberes formales.

3.2.1.1. La violación de normas adjetivas

En este punto es necesario, recordar los conceptos de derecho sustantivo y adjetivo para así establecer la diferencia entre las normas que componen cada clase, ya que únicamente la violación de normas adjetivas configurará la contravención.

La división de derecho sustantivo y adjetivo, es una división doctrinal, creada para facilitar el estudio del derecho; con ella se pretende ordenar las normas del derecho basándose en el criterio de las relaciones que regula⁷⁷.

Augusto González Ramírez se refiere al derecho sustantivo de la siguiente manera: “*El derecho sustantivo se refiere de un modo directo a las personas (naturales y jurídicas) fundamentalmente, en cuanto éstas son sujetos de derechos y obligaciones. (...)*”⁷⁸.

El mismo autor, más adelante expone:

*“El orden jurídico, en especial lo concerniente a la protección y garantía de los derechos de las personas, descansa en la función jurisdiccional que corresponde al Estado y que éste debe cumplir por medio de órganos determinados (tribunales, jueces, etc.) y cuyo contenido está formado por la aplicación oportuna del Derecho a los casos concretos, de acuerdo con reglas y procedimientos previamente señalados en el mismo Estado, por lo general de manera prolija y detallada. Este conjunto de normas, del cual se valen los sujetos para la realización de Derecho, es lo que se denomina Derecho Adjetivo o ‘Derecho Sancionador’ y que algunos entendidos prefieren llamar ‘Derecho Procesal’ o ‘Derecho Procedimental’.”*⁷⁹

Así, el derecho sustantivo, también llamado material, se refiere al conjunto de reglas jurídicas que establecen los derechos y obligaciones de los sujetos que intervienen en una relación normativa, es decir, las normas que conceden derechos e imponen obligaciones. El derecho adjetivo, también denominado procesal, instrumental o formal, por su parte, se constituye por las normas que permiten aplicar el derecho sustantivo, aquí se incluyen aquellas normas que regulan la utilización de los aparatos

⁷⁷ GONZÁLEZ RAMÍREZ, Augusto, *Introducción al Derecho*, p. 56.

⁷⁸ *Ibíd.*

⁷⁹ *Ibíd.*, pp. 71 y 72.

del Estado que aplican el derecho. Normalmente, se piensa en el derecho procesal, como el que contiene las normas adjetivas.

Los denominados códigos sustantivos (Código Civil, Código Penal, etc.) contienen las normas clasificadas como sustantivas, mientras los códigos procesales (Código de Procedimiento Civil, el Código de Procedimiento Penal, etc.) contienen las normas clasificadas como adjetivas. Lo anterior no siempre resulta verdad, pues se pueden ver múltiples normas procesales que están en los códigos sustantivos y viceversa, como en el caso del Código Tributario.

De lo anterior podemos concluir que las normas sustantivas son aquellas que fijan los derechos, las facultades y los deberes de cada sujeto en una relación jurídica, éstas tienen una finalidad propia y subsisten por sí solas.

Por el contrario, las normas adjetivas o formales, únicamente buscan facilitar los medios para que se cumplan las reglas establecidas, garantizando el respeto a los derechos, facultades y deberes atribuidos por las normas sustantivas, por ello dichas normas poseen una existencia dependiente y subordinada de las normas sustantivas.

Por otra parte, “violar”, según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y en la acepción que nos interesa, significa: “*Infringir o quebrantar una ley, un tratado, un precepto.*”⁸⁰

De acuerdo con el artículo 315 del Código Tributario, el término “violación” solamente cabe en las acciones u omisiones que quebranten una norma legal, pero aquellas necesariamente deben ser adjetivas para que se configure la contravención; en otras palabras, sólo el quebrantamiento de las normas procedimentales que buscan garantizar los medios para la aplicación de los deberes u obligaciones establecidas en las normas tributarias sustantivas, conducirán al cometimiento de una contravención.

3.2.1.2. La inobservancia de deberes formales

⁸⁰ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésimo tercera edición, versión web, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>.

Como se ha revisado anteriormente, la ley tributaria establece varios deberes a los contribuyentes, responsables y terceros, entre ellos tenemos los deberes formales⁸¹, así mismo la ley Tributaria establece deberes para los funcionarios públicos⁸², los cuales serán analizados posteriormente; sin embargo, en esta sección es importante señalar que dichos deberes son las cargas formales impuestas a los contribuyentes o responsables para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y para los funcionarios públicos.

Respecto de los deberes de los contribuyentes, tendremos algunos bien definidos como la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, llevar libros o registros de la actividad económica, o presentar información ante la Administración Tributaria, cuando le sea solicitada; y, tendremos otros deberes indefinidos que pueden causar más problemas al momento de tipificar la contravención por su indeterminación y dispersión, en este caso podemos citar el previsto en la letra e) del numeral 1 del artículo 96 que textualmente indica: “*Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.*”.

Por otra parte, el término “incumplir”, para el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, significa: “*No llevar a efecto, dejar de cumplir*”⁸³. Por lo tanto, dejar de cumplir con un deber formal establecido en el Código Tributario o la ley tributaria, será una conducta ilícita calificada como contravención.

3.2.1.3. Otros aspectos relacionados con la reforma del artículo 315 del Código Tributario

Antes de la reforma, una contravención no se encontraba correctamente definida, ya que se decía que se trata de la violación de normas adjetivas o deberes formales, pero sin aclarar si se trata de cualquier norma adjetiva o deber formal establecido en leyes tributarias y no tributarias, pasando sin más a decir que debe ser sancionada como tal en el Código Tributario u otra ley especial.

⁸¹ Los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros se encuentra establecidos en los artículos 96 y 98 del Código Tributario.

⁸² Artículos 101 y 103 del Código Tributario.

⁸³ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésimo tercera edición, versión web, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>.

Con ello, la indeterminación sobre la contravención era elevada, ya que, según este precepto, y si se lo analiza en su sentido literal, cualquier ley especial, incluso las no tributarias, podrían sancionar como tributaria una contravención. La deficiencia de esta conceptualización, y, en consideración de que varios casos de faltas reglamentarias detallados en el propio artículo 315, eran, por definición, casos de contravención⁸⁴, provocó problemas en los procesos de sanción ejecutados por la Administración Tributaria.

La reforma eliminó con acierto la referencia a la sanción de la definición de contravenciones ya que no era coherente tenerla aquí; no obstante, si bien por una parte, limitó en algo dicha definición, estableciendo como una contravención al quebrantamiento o inobservancia de las disposiciones del Código Tributario, por otra parte la reforma no alcanzó a eliminar la indeterminación anterior y la mantuvo, pues puede haber una contravención por el quebrantamiento de otras disposiciones legales, sin establecer parámetros que determinen si se trata de leyes tributarias y no tributarias; imprecisión que deviene en serias dificultades en su interpretación y aplicación.

En la práctica tributaria, estas indeterminaciones son muy perjudiciales, ya que pueden generar contradicciones normativas y en última instancia se puede romper la unidad que debe mantener el derecho; en palabras de Villegas:

*“El derecho es un orden coactivo que contiene la conducta recíproca deseada por la sociedad en un momento dado, y que contiene las sanciones ante las trasgresiones de las normas. Este orden jurídico debe funcionar siempre como una unidad sin contradicciones, y ese concepto de unidad sin contradicciones se altera cuando introducimos conceptos vagos, como “espíritu”, “congruencia”, “naturaleza y fines”, “esencia”, etc., conceptos que no tienen, si los analizamos con profundidad, un contenido preciso.”*⁸⁵

3.2.2. El concepto de contravenciones tributarias establecido en el artículo 348 del Código Tributario

⁸⁴ Revisar Capítulo II, numeral 2.4.3. Las faltas reglamentarias en materia tributaria, del presente trabajo.

⁸⁵ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 376.

Como se mencionó anteriormente, extrañamente en el propio Código Tributario hay otra norma que conceptualiza a las contravenciones. En este sentido, el artículo 348, que no sufrió cambio alguno con la reforma del año 2007, indica:

“Art. 348.- Concepto.- Son contravenciones tributarias, las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.”.

Si analizamos detenidamente este concepto podemos concluir que hay elementos comunes respecto de la definición de contravención establecida en el Art. 315 del Código Tributario.

En primer lugar, se mantiene la concepción de que la infracción se comete por las acciones u omisiones, que violenten o inobserven normas legales relativas a la administración o aplicación de tributos.

Esta primera parte, será a lo que el artículo 315 se refiere como violación de normas adjetivas, ya que este tipo de normas son precisamente las que regularán los procesos de administración y aplicación de los tributos.

Por otra parte, el concepto del artículo 348, establece también como conducta típica para la configuración de las contravenciones, la obstaculización de la verificación o fiscalización de tributos. El primer comentario que surge de esta tipificación, es la mala utilización de los términos “verificación” y “fiscalización”, ya que éstos no se encuentran definidos en la ley, lo cual conlleva problemas al momento de establecer qué acto u omisión del contribuyente generará una posible contravención; por ello, es más propio hablar de actos u omisiones que obstaculicen la determinación de tributos o los controles ejecutados por la Administración Tributaria.

Adicionalmente, si analizamos esta conducta a la luz del concepto ofrecido en el artículo 315, podrían existir casos, tanto de inobservancia de deberes formales, como de

violación de normas adjetivas; así por ejemplo, el incumplimiento del deber formal de presentar las declaraciones de tributos, es una contravención que obstaculizará los procesos de determinación de la Administración Tributaria.

Fundamentalmente el artículo 348 nos aclara los sujetos que pueden cometer contravenciones, siendo estos: a) los contribuyentes, b) los responsables, c) los terceros, e incluso, d) los empleados o funcionarios públicos, elemento importante para la tipificación de este ilícito.

Respecto de las infracciones de los funcionarios públicos, dicho artículo señala que las acciones u omisiones de éstos que *“impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos”* constituirán una contravención.

Finalmente, es importante mencionar que el artículo 349 del Código Tributario, antes de ser reformado por el artículo 34 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establecía varios casos de contravenciones:

“Art. 349.- Casos de contravenciones.- Son contravenciones, entre otros casos que no constituyan otro tipo de infracción tributaria, los siguientes:

1.- El incumplimiento de cualquiera de los deberes formales que se determinan en los Arts. 96, 98 y 101 de este Código, así como los que respecto de cada tributo establezca la ley;

2.- La omisión o incumplimiento por parte de funcionarios o empleados públicos, de los deberes que se impone en los numerales 3, 4, 5 y 10 del artículo 103, y de lo que se establece en el artículo 216;

3.- La transgresión de lo que establece el artículo 206 de este Código; y,

4.- Los demás que prevean las leyes o reglamentos tributarios.”.

Esta norma, más restrictiva en su contenido, establecía con suma determinación, casos particulares de contravenciones, a pesar de dejar abierta la posibilidad de la existencia de casos adicionales.

De esta manera, por ejemplo, el numeral primero establecía como contravención la inobservancia de cualquier deber formal señalado en los artículos 96, 98 y 101 del Código Tributario y otros establecidos para cada tributo en la ley respectiva, sin considerar que algunos de estos deberes formales eran considerados también casos especiales de faltas reglamentarias, como el caso de la falta de presentación de la declaración de impuestos.

La reforma del artículo 349, que eliminó los casos especiales de contravenciones, no es correcta a la luz del derecho penal común, ya que un elemento importante del ilícito será la determinación expresa de la conducta típica; sin embargo, el legislador apostó por una tipificación más amplia, y, por lo tanto, indeterminada, y en su lugar incluyó otro elemento fundamental en la tipificación del ilícito, la cuantía de la sanción pecuniaria aplicable a este tipo de infracción administrativa.

3.3. Clasificación de las contravenciones tributarias

Doctrinariamente se han creado diversas formas de clasificar a las infracciones tributarias, siendo la más importante, la que tiene que ver con la naturaleza de la infracción, en este sentido las infracciones administrativas se clasifican en materiales y formales, sobre las cuales nos referiremos más adelante.

Adicionalmente, otras clasificaciones más pragmáticas sobre las contravenciones pueden ser:

- a) Atendiendo a la forma de actuar del agente, las contravenciones pueden ser:
 - De acción o comisión: cuando el agente realiza un acto que quebranta una norma tributaria de carácter prohibitivo.
 - De omisión: se produce cuando el agente no ejecuta un acto positivo respecto de un deber jurídico que le ha sido impuesto por una norma tributaria imperativa.

b) Atendiendo a la persona que comete la infracción, las contravenciones se clasifican en:

- Cometidas por el contribuyente o el responsable de la obligación tributaria.
- Cometidas por terceros.
- Cometidas por los funcionarios públicos.

c) Atendiendo a la sanción a imponer, pueden ser:

- Contravenciones sancionadas en forma pecuniaria.
- Contravenciones sancionadas en forma no pecuniaria.

3.3.1. Contravenciones materiales y formales

Las contravenciones, en varias legislaciones como la española, la argentina, la venezolana o la peruana, se clasifican en materiales y formales, por ello esta clasificación ha tenido bastante desarrollo doctrinario.

3.3.1.1. Contravenciones materiales o sustanciales

Aquí se clasifican todas aquellas infracciones que implican una transgresión al cumplimiento de la relación jurídico tributaria principal, es decir, la obligación tributaria de dar, generalmente una suma de dinero.

Este tipo de infracciones, en nuestra legislación son consideradas delitos tributarios; no obstante, en otras legislaciones como la española, en atención a la cuantía del tributo dejado de percibir, se las considera infracciones; por tal motivo esta clasificación no será estudiada en este trabajo, no así las infracciones formales que son plenamente aplicables al caso ecuatoriano.

3.3.1.2. Contravenciones formales

Las contravenciones formales serán todas aquellas que implican una inobservancia de los deberes formales, mediante el incumplimiento de los mismos, los cuales son básicamente obligaciones de hacer, impuestas a los contribuyentes, responsables o terceros; también se incluyen aquí la transgresión de las normas adjetivas en materia tributaria.

Catalina García Vizcaíno al referirse a las infracciones por deberes formales indica:

“(...) para que se efectivice eficientemente la obligación tributaria consistente, principalmente, en una obligación de dar sumas de dinero (o cantidades de cosas, si los tributos fueran en especie), es menester que el Estado conozca la riqueza de los particulares como expresión de su capacidad contributiva. Por ello, los sujetos pasivos de la obligación tributaria y aun terceras personas deben cumplir ciertos deberes formales, que se manifiestan mediante obligaciones accesorias (especialmente, de hacer). La obligación de pagar el tributo constituye un deber material, en tanto que la obligación de conservar y suministrar información al Estado para que fiscalice, verifique, determine y recaude los gravámenes configura un deber formal -cuyo cumplimiento opera como instrumento para la eficaz observancia de los deberes materiales-.”⁸⁶

Como ya establecíamos anteriormente, las infracciones tributarias formales son las que derivan del incumplimiento de las obligaciones o deberes formales y de la transgresión de normas adjetivas; aquí encontraremos varias conductas que serán tipificadas como contravención, por ejemplo: no inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas, no emitir comprobantes de venta, no llevar libros o registros contables, etc., tales conductas contravencionales son recurrentes en las legislaciones iberoamericanas.

En la mayoría de casos, serán deberes que buscan que los particulares colaboren con la Administración Tributaria para un mejor desempeño de ésta, lo cual se deriva del

⁸⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Tomo II, Parte General (continuación), pp. 358 y 359.

principio que encomienda la tutela de ciertos intereses públicos a dicha Administración⁸⁷.

*“En forma didáctica, podemos explicar que cuando las leyes atribuyen poderes al fisco (...), esos poderes conforman el anverso de una medalla, cuyo reverso - por necesaria implicancia- está constituido por los deberes formales. La atribución del fisco, desde el punto de vista de los sujetos pasivos de la obligación tributaria y de terceros, genera como consecuencia ineludible el deber formal de éstos. Es así como el poder fiscal de exigir a ciertas personas la presentación de una declaración jurada entraña el deber formal de ellas de presentarla. (...).”*⁸⁸

El incumplimiento de los deberes formales o de las normas adjetivas, en el ámbito tributario, pueden entorpecer o impedir la actividad o gestión tributaria del órgano recaudador; es decir, de aquellos actos tendientes al control, verificación y determinación de la obligación tributaria, poniendo en peligro la recaudación fiscal.

Con ello, en palabras de Catalina García, se puede establecer una clara diferencia entre las infracciones formales y las materiales, pues:

*“Las infracciones formales se relacionan con el derecho tributario administrativo o formal, y son, comúnmente, ilícitos de peligro. En cambio, las infracciones materiales son, generalmente, ilícitos de resultado que se vinculan con trasgresiones al derecho tributario sustantivo o material.”*⁸⁹

3.4. Tipificación de las contravenciones tributarias

Como se ha analizado, la tipificación de las contravenciones tributarias es bastante amplia e indeterminada, no obstante, encontraremos varios casos de contravenciones, más o menos definidas, que se encuentran reunidas en dos grupos:

- a) Contravenciones a los deberes formales,

⁸⁷ *Ibíd.*, p. 359.

⁸⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Op. Cit.*, pp. 359.

⁸⁹ *Ibíd.*, p.360

- b) Contravenciones especiales previstas en otras normas legales.

3.4.1. Contravenciones a los deberes formales

Los deberes formales, son todos aquellos deberes jurídicos impuestos a los contribuyentes, responsables, terceros y funcionarios públicos, como medios para lograr que éstos desarrollen un accionar propio, que le permita a la Administración Tributaria acceder al conocimiento de los hechos generadores de los tributos y además que pueda determinarlos.

La obligación principal para cualquier contribuyente o responsable es el pago del impuesto y para hacerlo posible, se establecen otra serie de exigencias a través de los deberes formales impuestos a éstos y a terceros.

El incumplimiento de los deberes formales, puede entorpecer la actividad de la Administración Tributaria, en cuanto a la gestión y determinación de los tributos, lo cual puede conllevar problemas en la recaudación, por falta de información del órgano recaudador:

“Los incumplimientos de los deberes formales en el ámbito tributario pueden entorpecer o impedir la actividad estatal de fiscalización, verificación y determinación, poniendo en peligro la recaudación. Por ende, la falta de observancia de dichos deberes suele ser tipificada como infracciones que se particularizan por la no exigencia de la investigación del elemento intencional, y que son sancionadas independientemente de que se haya incumplido o no un deber material. En la terminología propia del derecho penal, las infracciones a los referidos deberes formales participan de la naturaleza jurídica de las contravenciones, y para su configuración no requieren, en principio, ni el ánimo (...) ni el eventus damni. Es evidente, sin embargo, que tanto los delitos como las contravenciones constituyen especies del género "hecho ilícito", y es manifiesto que no todos los hechos ilícitos están contenidos en el Código Penal.

Sin perjuicio de ello, cabe la posibilidad de que el imputado pruebe su falta de culpa (...).”⁹⁰

Tal como lo apunta Catalina García, para prevenir el peligro en la recaudación, el legislador ha previsto la tipificación de las sanciones administrativas como un medio para que la Administración Tributaria, en forma expedita, castigue las infracciones a los deberes formales.

En nuestro ordenamiento jurídico, el Capítulo III, del Título I, del Libro Segundo del Código Tributario establece los deberes formales para los contribuyentes y responsables, para terceros y para funcionarios públicos; cuya inobservancia producirá el cometimiento de una contravención.

Analizado el marco normativo, y en atención a una clasificación subjetiva, podemos establecer tres grupos de obligados, los cuales deben cumplir deberes formales:

- a) Contribuyentes y responsables.
- b) Terceros.
- c) Funcionarios públicos.

En cada uno de estos grupos, la normativa tributaria, principalmente el Código Tributario, establecerá obligaciones y deberes para con la Administración Tributaria definidos y propios respecto de su condición o responsabilidad dentro de la relación jurídico-tributaria, o en relación con su cargo o función; cuyo incumplimiento causa el cometimiento de contravenciones sancionadas casi exclusivamente en forma pecuniaria.

3.4.1.1. Tipificación de las contravenciones tributarias por el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes y responsables

El artículo 96 del Código Tributario establece los deberes formales para los contribuyentes y responsables, dicho artículo dice:

⁹⁰ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Op. Cit. P 360.

“Art. 96.- Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables:

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

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

b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;

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

d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,

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

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

3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

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

3.4.1.1.1. Deberes formales generales

El numeral primero del artículo 96 del Código Tributario establece los deberes formales básicos y generales de los contribuyentes y responsables, los cuales deben ser cumplidos, ya sea por mandato legal o por disposición de la autoridad tributaria respectiva.

A diferencia del resto de deberes formales establecidos en el artículo 96, en éstos no se requiere de una actuación u orden por parte de la Administración Tributaria para su cumplimiento.

3.4.1.1.1. Deber de inscripción y actualización de la información de dicha inscripción

Entre los deberes formales del numeral primero del artículo 96, el literal a) contiene, a su vez, dos obligaciones para los contribuyentes o responsables: a) la inscripción en los registros, y, b) la actualización de la información.

a) Deber de inscripción.

La inscripción es el deber formal primario para cualquier Administración Tributaria, ya que tal registro proporcionará información relevante del obligado dentro de una relación tributaria. En nuestro ordenamiento, al igual que en otros, se establece el deber de inscribirse en los registros pertinentes, para lo cual se debe proporcionar los datos necesarios de la actividad económica.

Dicho deber se cumplirá con la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), documento en el cual se consolidará toda la información de identificación del contribuyente, así como de su actividad económica generadora de impuestos y las cargas fiscales de éste, llamadas vector fiscal⁹¹.

Para el cumplimiento de este deber, el legislador expidió la Ley de Registro Único de Contribuyentes, que en su artículo primero establece la naturaleza de tal registro:

⁹¹ El detalle completo de la información que consta en el RUC, puede ser consultado en el artículo 7 del Reglamento de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.

“Art. 1.- Concepto de Registro Único de Contribuyentes.- Es un instrumento que tiene por función registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos y como objeto proporcionar información a la Administración Tributaria.”.

Por otra parte, el artículo 3 de la misma Ley establece la obligatoriedad de la inscripción en el RUC para todas las personas naturales o jurídicas, que obtengan ingresos generadores de rentas, así como de los organismos públicos; el artículo además establece el carácter optativo de la inscripción para los organismos internacionales y diplomáticos o consulares; pero más allá de ello, dicho artículo, en su segundo inciso, establece la ilicitud de la falta de inscripción en el registro en el tiempo fijado:

“(...) Si un obligado a inscribirse no lo hiciere, en el plazo que se señala en el artículo siguiente, sin perjuicio a las sanciones a que se hiciere acreedor por tal omisión, el Director General de Rentas asignará de oficio el correspondiente número de inscripción. (...)”.

La sanción que se configura por la falta de inscripción no es otra que una contravención, ya que se trata del incumplimiento de un deber formal; complementariamente, la inscripción tardía será también sancionada como contravención, ya que esta conducta se encuentra tipificada con un caso especial de contravención en el capítulo segundo de la propia Ley del RUC, relativa al régimen punitivo⁹².

b) Deber de actualizar la información del registro.

La actualización de la información del registro, es otro deber formal importante para la Administración Tributaria, cuya obligatoriedad se encuentra establecida en el artículo 14 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.

Con esto se busca que se registre cualquier cambio en la información proporcionada en el registro, la actualización del RUC no es una obligación periódica,

⁹² El artículo 19 de la ley de Registro único de contribuyentes, establece varios casos especiales de contravenciones, que serán analizados más adelante en este mismo capítulo.

sino por el contrario, el artículo 14 se limita a establecer que se debe actualizar la información únicamente cuando ocurra cualquier cambio en la información, y se debe hacerlo hasta en 30 días de ocurrido el mismo.

La falta de cumplimiento de este deber, es de igual manera un caso de contravención, según la tipificación establecida en los artículos 315 y 348 del Código Tributario.

3.4.1.1.1.2.Solicitar permisos previos

Este deber, se encuentra establecido en la letra b) del numeral 1 del artículo 96 del Código Tributario, pero su redacción es bastante imprecisa, ya que la propia norma no establece parámetros para comprender su alcance.

Posiblemente, el precepto busque que los contribuyentes soliciten permisos necesarios para la realización de su actividad económica, la cual generará tributos.

Centrándonos en los impuestos internos generales, y realizando un análisis de la normativa tributaria, la única conducta que podría, de alguna manera, encasillarse en este precepto, es la obligatoriedad de solicitar al Servicio de Rentas Internas, la autorización para la emisión de documentos de venta, documentos complementarios, comprobantes de retención o guías de remisión para el traslado de bienes.

Según este enfoque, el deber de solicitar estos documentos autorizados se encuentra en el artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, y está íntimamente ligado a la obligación impuesta en los artículos 50, 64, 97.9 y 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por los cuales, los contribuyentes deben emitir y entregar comprobantes de venta y de retención, según el caso, y, de acuerdo con las transacciones que lleven a cabo.

3.4.1.1.1.3.Deberes relativos a la contabilidad

El literal c) del primer numeral del artículo 96 del Código Tributario establece los deberes de los contribuyentes relacionados con la contabilización de sus operaciones

y transacciones. De esta manera, será obligatorio llevar libros y registros contables de la actividad económica, y junto a este deber hay otros deberes subsidiarios como: llevar la contabilización en idioma castellano, anotar las transacciones en moneda de curso legal, y, conservar los libros y registros contables mientras la obligación tributaria no esté prescrita.

Algo que debe ser analizado en este precepto es la frase: “libros y registros contables”, pues su redacción puede llevar a entender erróneamente que este deber es exclusivo de las personas que están obligadas a llevar una contabilidad formal, sujeta a las reglas contables ecuatorianas o internacionales; no obstante, el precepto debe ser entendido en un sentido amplio, pues la intención del legislador al establecerlo, es la de transparentar las transacciones u operaciones de los contribuyentes en general, las cuales originarán tributos; por otra parte, al estar debidamente registradas, se facilita tanto las declaraciones de impuestos, como el control determinativo de los mismos por parte de la Administración Tributaria.

El artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, aclara este deber:

“Art. 19.- Obligación de llevar contabilidad.- Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.

Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible.”.

Dicho artículo claramente establece la obligación de llevar una contabilidad formal para ciertos contribuyentes, y la de llevar un registro de ingresos y egresos para otros⁹³; además, se menciona la obligación de declarar sus operaciones según los resultados de tales registros.

Por lo tanto, el deber formal objeto de análisis, no sólo debe ser cumplido por aquellos contribuyentes que deben llevar una contabilidad formal, sino también por todos los demás contribuyentes que no estén obligados a ello, cada uno con las particularidades aplicables a cada caso, pero manteniendo los mismos deberes subsidiarios antes mencionados, como llevar los registros en el idioma castellano y los demás.

3.4.1.1.4. Deber de presentar declaraciones

Presentar declaraciones es otro de los deberes básico de los contribuyentes o responsables, ya que proporciona la información necesaria sobre el hecho generador de los tributos, además, es el punto de partida para los controles que ejecuta la Administración Tributaria, este deber se encuentra establecido en el literal d) del primer numeral del artículo 96 del Código Tributario.

En este sentido, todo contribuyente está en la obligación de presentar las respectivas declaraciones de impuestos en debida forma y dentro de los plazos establecidas para tal efecto.

Según el tipo de contribuyente de que se trate; es decir, si es una persona natural o jurídica, si está obligado o no a llevar contabilidad, etc., su responsabilidad dentro de la obligación tributaria y de su actividad económica, se debe presentar una o varias declaraciones, como las siguientes:

⁹³ El artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno, hace una referencia expresa a su reglamento para establecer los requisitos que se deben cumplir para llevar contabilidad o para llevar un registro de ingresos y gastos; así el artículo 37 establece que todas las sociedades están obligadas a llevar contabilidad, así como las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al primero de enero de cada año hayan superado los USD 60.000, o cuyos ingresos brutos o costos y gastos anuales, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 y USD 80.000, respectivamente. De igual manera el artículo 38 menciona que las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital, obtengan ingresos y efectúen gastos inferiores a los previstos en el artículo anterior, y los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible.

- a) Declaración anual del impuesto de renta.
- b) Declaración mensual o semestral del impuesto al valor agregado.
- c) Declaración mensual de retención en la fuente.
- d) Declaración mensual del impuesto a la salida de capitales, entre otras.

Anteriormente la Administración Tributaria permitía que los contribuyentes o responsables presenten sus declaraciones en formularios físicos, pero actualmente el único modo de presentar las declaraciones es a través de internet, por la plataforma informática que el Servicio de Rentas Internas ha implementado; esta medida busca reducir la presión fiscal indirecta de los contribuyentes⁹⁴.

La presentación de la declaración, y la información tributaria que allí se consigna, va a ser la base desde la cual el órgano recaudador va a realizar su actividad de control tributario, y ejercerá su facultad determinadora, de allí que el deber de presentar las respectivas declaraciones se exija con tanto celo por parte del Servicio de Rentas Internas.

En todo caso, la falta de presentación de las declaraciones tributarias, incumple un deber formal, que conllevará el cometimiento de una contravención, que puede tener una sanción tan drástica como la clausura.

3.4.1.1.1.5. Otros deberes específicos establecidos en las leyes tributarias

El literal e) del numeral primero del artículo 96 del Código Tributario, es sin duda el más abstracto de todos los deberes formales allí establecidos, y es el que más problemas causará por su amplitud.

⁹⁴ La presión fiscal indirecta es el costo en el que incurren los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias. Este costo puede ser monetario (cuando por ejemplo se paga a un asesor tributario, se contrata a personal contable, se adquiere equipos de cómputo, etc.), o no monetario (cuando es el propio contribuyente quien recopila la información y presenta las declaraciones tributarias, cuantificando en estos casos el tiempo que conlleva al cumplimiento voluntario y no voluntario en ocasiones). La presión fiscal indirecta es una consecuencia no deseable de los sistemas fiscales porque supone un costo para los contribuyentes que no se traduce en recaudación para la Administración Tributaria, y por extensión no da lugar a ninguna provisión adicional de bienes y servicios.

Aquí se pueden incluir deberes tan específicos como el de emitir y entregar comprobantes de venta⁹⁵, el de efectuar retenciones en los casos y con las condiciones previstas en la norma legal⁹⁶, entre otros; pero la amplitud de la norma podría ocasionar que varios preceptos legales, que no establecen ningún tipo de deber u obligación, se puedan considerar creadoras de deberes formales, cuya inobservancia configure una contravención.

Lo peligroso de la indeterminación de este deber, se ve reflejado, por ejemplo, en los procesos de sanción por presentar las declaraciones con la totalidad de casilleros en cero, llevados a cabo en los años 2009 y 2010 por el Servicio de Rentas Internas; estos procesos tenían como fundamento precisamente la inobservancia del literal e) del artículo 96 del Código Tributario, ya que el artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que la declaración de impuestos debe reflejar la contabilidad, lo cual erróneamente se interpretó como un deber, sin considerar que otra norma, el artículo 101 de la propia Ley de Régimen Tributario Interno, establecía la posibilidad de corregir las declaraciones presentado una declaración sustitutiva, cumpliendo varios requisitos para su validez. Por supuesto, muchos de estos procesos sancionatorios fueron impugnados con el reclamo.

Esta medida punitiva del SRI, tenía un objetivo específico, corregir la conducta de los contribuyentes que presentaban su declaración sin valores para evitar entrar en omisidad de sus obligaciones y evitar las multas por presentar con retraso las declaraciones; sin embargo, el error en la interpretación del artículo 19, creando un deber inexistente, ocasionó el hundimiento de estos procesos.

Posteriormente, para evitar esta conducta inapropiada, en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209, del 8 de junio de 2010, se estableció que en el caso de que el sujeto pasivo presente una declaración en su totalidad con valores en cero y posteriormente la sustituya registrando valores que demuestren el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo; la declaración sin valores será considerará como

⁹⁵ Deber que se encuentra establecido en los artículos 64 y 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁹⁶ Regulado, entre otras disposiciones, por el Capítulo X de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyas normas tipifican en forma especial casos de contravenciones.

no presentada, y, por consiguiente, el contribuyente deberá calcular la multa correspondiente en base de la declaración presentada con valores.⁹⁷

3.4.1.1.2. Deberes de colaboración con la Administración Tributaria

Los contribuyentes tienen para con la Administración Tributaria una concreta obligación o deber jurídico, el cual es la colaboración para la correcta determinación de la obligación tributaria, y consecuentemente, permitir que ésta pueda ejercer las facultades de control, verificación y determinación. Estos deberes de colaboración, son los que se conocen en doctrina como deberes formales propiamente dichos.

“Entre los deberes de los particulares figura el de colaborar con la Administración para su mejor desempeño, el cual deriva del principio que encomienda la tutela de ciertos intereses públicos a dicha Administración, otorgándole, en consecuencia, poderes sobre los particulares para requerir de ellos determinados comportamientos, siempre que no sean vulneradas las libertades salvaguardadas (...). Revisten tales comportamientos exigidos las características de los deberes formales.”⁹⁸

En otras palabras, los deberes de colaboración, son todos aquellos deberes impuestos al contribuyente o responsable tendientes a la determinación de la obligación tributaria o a la verificación y determinación del cumplimiento de ella.

Tales deberes se encuentran regulados en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 96 del Código Tributario, que dice:

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

3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

⁹⁷ Incisos finales de los artículos 72 y 158 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁹⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Op. Cit., p 359.

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

Como bien se desprende del artículo citado, el legislador ha establecido una serie de deberes formales cuyo cumplimiento es obligatorio en los procesos de control y determinación de cualquier tributo.

3.4.1.1.2.1. Deber de facilitar inspecciones de la Administración Tributaria

Este deber, obliga a los contribuyentes y responsables a prestar toda la ayuda que requieran los funcionarios autorizados, para las inspecciones o verificaciones que permitan controlar o determinar los tributos.

El cumplimiento de este deber parte de una orden escrita realizada por una autoridad competente; en este caso, ya que la diligencia debe tender a verificar y determinar los tributos del propio contribuyente, de terceros o de los responsables, sólo los funcionarios competentes para dictar actos de determinación, podrán ordenar el cumplimiento de este deber formal.

Respecto de los funcionarios del Servicio de Rentas Internas que pueden ordenar actos de determinación, la legislación no es del todo clara. El numeral 2 del artículo 2 de la Ley de Creación de esta institución del Estado, establece dentro de las facultades del SRI: *“Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;”*, de igual manera, dicha facultad se encuentra establecida en el artículo 68 del Código Tributario; no obstante, es curioso que ninguno de estos artículos establezca cuál es el funcionario competente para dictar el acto de determinación.

En la práctica, considerando que es una facultad del Director General del Servicio de Rentas Internas, según el numeral 3 del artículo 7 de la Ley de Creación del SRI, el control de la gestión de esta institución y la de cuidar de la estricta aplicación de las leyes y reglamentos tributarios; se atribuye a esta autoridad la facultad de ordenar actos determinativos; y por extensión, podrán ordenar actos de determinación también

los Directores Regionales y Provinciales del SRI, ya que el inciso tercero del artículo 9 del mismo cuerpo legal, confiere a estos funcionarios las mismas atribuciones que las del Director General, con excepción de la absolución de consultas, el conocimiento y resolución de reclamos, de los recursos de reposición y de revisión y de la función resolutoria.

Así lo ha entendido la Ex Corte Suprema de Justicia:

“TERCERO.- El Art. 68 del Código Tributario se refiere a la facultad determinadora de la administración tributaria mediante la cual, en cada caso particular, se establece la cuantía del tributo. Esta facultad, además, comprende otras atinentes al control, cual se desprende del inciso segundo del propio artículo que dice a la letra: "El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación complementaria o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes responsables; la composición del tributo correspondiente cuando se advierte la existencia de hechos imponibles, y la adopción de medidas legales que estimen convenientes para esa determinación". De las Actas de Determinación aludidas se desprende que el Director Regional del servicio de Rentas Internas del Austro luego de expedir la Orden de Determinación correspondiente, por intermedio de la División de Auditoría Tributaria procedió a la determinación tributaria de los años 1996 al 2001 por el Impuesto al Valor Agregado y por Impuesto a la Renta. Esta auditoría constituye una forma de ejercitar el control previsto en el inciso del Art. 68 que queda transcrito. La auditoría no comporta el ejercicio de una facultad distinta y diferente de la de control. El hecho de que se haya previsto la posibilidad de que se encargue el proceso de auditaría a firmas privadas de ninguna manera significa que tal actividad no la pueda y deba realizar la propia administración Igual ocurre respecto del control gubernamental que ejercita la Contraloría General del Estado, la cual "podrá efectuar la auditoría gubernamental mediante la contratación de compañías privadas...." (Art. 28 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado). La posibilidad de que el control y auditoría pueda la administración encargar al sector privado, no significa ni connota que se auto despoje de tan singular y trascendental facultad. Las atribuciones consignadas en los numerales 12 y 13 del Art. 7 de la Ley de Creación del

Servicio de Rentas Internas por las cuales cabe contratar los servicios privados de auditoría y celebrar convenios con entidades públicas para el control y más actos atinentes a la aplicación de los tributos se ha de entender sin perjuicio de las atribuciones de control que antes eran propias de la Dirección General de Rentas y actualmente corresponden al Servicio de Rentas Internas al tenor de la Disposición Transitoria Primera de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. En consecuencia la administración tiene plena facultad para, por sí misma, realizar la auditorías que estime pertinentes.

CUARTO.- El inciso tercero del Art. 9 de la Ley de Creación del Servicio de rentas Internas faculta a los directores regionales y provinciales ejercer dentro de su jurisdicción las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas, salva absolver consultas y conocer de los recursos de reposición y revisión. Entre esas facultades se encuentra la de control señalada en el Art. 68 antes referido. Se infiere que la autoridad demandada tenía competencia para expedir las Actas de Determinación objeto de la discrepancia.”⁹⁹

Finalmente, hay otros funcionarios dentro de la Administración Tributaria que, por expresa delegación de funciones, tanto del Director General, como de los Directores Regionales o Provinciales, tienen la facultad de ordenar actos de determinación tributaria.

El cumplimiento de este y de los otros deberes de colaboración, exige ciertos elementos para que la orden de la Administración Tributaria sea idónea para establecer la ilicitud de una conducta en el caso de su inobservancia.

Así, en el caso del deber de inspección, la orden debe ser dictada por escrito por una autoridad competente, se debe fijar el lugar, el día y la hora en la que se va a llevar a cabo la inspección, además, la orden debe ser notificada con anterioridad a la fecha de la diligencia, y, en la misma se debe establecer los nombres del funcionario o funcionarios autorizados para ésta.

⁹⁹ Sentencia de la Sala Especializada de la Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, Quito, 27 de julio de 2004, publicada en: Gaceta Judicial, Año CV, Serie XVII, Número 15, p. 5249.

Estos elementos crearán un acto idóneo, por el cual, la Administración Tributaria ordena a una persona el cumplimiento del deber formal, cuya inobservancia configurará la contravención; dichos elementos son imprescindibles para la existencia de la infracción, ya que si no existe una orden concreta y claramente determinada, debida y legalmente notificada, mal se podría establecer el incumplimiento del deber y mucho menos se podría iniciar un proceso para sancionarlo.

3.4.1.1.2.2. Deber de exhibir información

El deber de los contribuyentes o responsables de exhibir información se encuentra en el numeral 3 del artículo 96 del Código Tributario, según el cual, es obligación de éstos, cuando así lo requiera la Administración Tributaria, mostrar las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y además formular las aclaraciones que se soliciten.

Este deber se encuentra en consonancia con la obligación de los contribuyentes, responsables, terceros, o cualquier persona natural o jurídica en general, de presentar la información necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias y la facultad de la Administración Tributaria para solicitar la misma; en este sentido el numeral 9 del artículo 2 y el artículo 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas dicen:

“Art. 2.- FACULTADES.- El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones:

9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; (...)

Art. 20.- INFORMACION.- Las entidades del sector público, las sociedades, las organizaciones privadas, las instituciones financieras y las organizaciones del sector financiero popular y solidario y las personas naturales estarán obligadas a proporcionar al Servicio de Rentas Internas toda la información que requiere

para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario.

El Director General del Servicio de Rentas Internas en los casos que se justifiquen y sujetándose a las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes, podrá solicitar a la Superintendencia de Compañías y a los demás organismos de control del Estado, la información necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.”.

De estos preceptos se deducen dos premisas importantes del deber de información: primero, que este deber lo es en la medida en que sea necesario para la aplicación de un sistema tributario justo y segundo, que esas prestaciones personales, entre las que hay que encuadrar el deber de información, han de desarrollarse en el respeto al principio de intimidad y legalidad.

Por otra parte, el deber de proporcionar información, en el Ecuador, se puede exigir en forma general o particular. De forma general, la información se solicitará a través de una norma legal, generalmente mediante una resolución dictada por el Servicio de Rentas Internas; en las cuales se establecerá la obligación de los contribuyentes de presentar información en la forma y el plazo que se establezca en la propia norma; esto en doctrina se conoce con el nombre de declaraciones de información, y, en nuestro país se hacen por la presentación de anexos de información a través de internet; constituyéndose como una adición a las declaraciones de impuestos presentadas por el propio contribuyente; o presentando documentos físicos como los informes de Precios de Transferencia o el Informe de Cumplimiento Tributario.

La Administración Tributaria puede requerir información de manera particular, ya sea a un contribuyente, responsable e incluso un tercero, mediante una orden escrita; es decir, mediante el requerimiento de información o la solicitud de exhibición de la misma; sin embargo, todos los elementos referidos en la orden deben tener conexión con el hecho imponible, además, se debe tener derecho de disposición de la información y con ella no se puede quebrantar la intimidad personal y familiar, o los deberes específicos de reserva establecidos en la ley.

Al igual que en el caso anterior, para el cumplimiento de este deber, el acto que lo ordena debe tener varios requisitos para ser idóneo en el caso en que se quiera imponer una sanción por su incumplimiento. En ambos casos la orden debe ser dictada por escrito y por un funcionario competente de la Administración Tributaria, además debe ser debidamente notificado, y, debe establecer con precisión la información que se requiere presentar o exhibir, la misma que debe estar en poder del sujeto pasivo.

Adicionalmente a los elementos indicados anteriormente, para el caso de la exhibición de información, se debe establecer el lugar, el día y la hora para la diligencia; para los casos de requerimientos de información, es necesario que se establezca el periodo de tiempo en el cual, el obligado, debe presentar la información, la que siempre será entregada a la Administración Tributaria a través de un escrito ingresado en la secretaría.

Respecto del tiempo para presentar la información que se solicite, las normas legales, en la generalidad de casos, no han previsto mínimos ni máximos para cumplir con esta obligación; sin embargo, existieron o existen algunas excepciones, por ejemplo el artículo 102 del Código Tributario, que antes de las reformas de la Ley de Equidad Tributaria, establecía con claridad que el tiempo para requerir información a un tercero, no puede ser inferior a los 20 días, prorrogables por otros 5 días a petición del sujeto pasivo, no obstante, como se indicó este artículo fue derogado por el artículo 4 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, por lo que actualmente no hay un tiempo mínimo o máximo para el cumplimiento de este deber.

Por otra parte, en el caso de requerimientos de información realizados a instituciones del sistema financiero, actualmente si existe un tiempo mínimo para el requerimiento; así, según el recientemente reformado artículo 106 de la Ley de Régimen Tributario Interno¹⁰⁰, la Administración Tributaria concederá a la institución financiera al menos 10 días hábiles para la entrega de información.

3.4.1.1.2.3. Deber de comparecer ante la Administración Tributaria

¹⁰⁰ El artículo 106 de la Ley de Régimen Tributario Interno, fue reformado por el literal f) del artículo 1 de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 847 de 10 de diciembre de 2012.

Comparecer a las oficinas de la Administración Tributaria, es el último deber de colaboración; está establecido en el numeral 4 del artículo 96 del Código Tributario. Este deber exige que el contribuyente o responsable se presente en las oficinas del SRI siempre que su presencia sea requerida.

El acto por el cual se solicita el cumplimiento de este deber, al igual que en el caso anterior, debe ser ordenado por una autoridad competente, dictado por escrito y debidamente notificado; además, debe establecer el día y la hora para llevar a cabo la diligencia.

Recapitulando, todos los deberes de colaboración requieren que la Administración Tributaria solicite formalmente al contribuyente o responsable, el cumplimiento de uno o varios deberes, a través de una orden escrita debidamente notificada¹⁰¹, y que contenga claramente las circunstancias en las cuales se debe cumplir; esto implica, como se analizó en cada caso, que la orden debe reunir varios elementos con los cuales ésta será idónea tanto para exigir el cumplimiento del deber formal, como para sancionar su incumplimiento.

Finalmente, dentro de esta sección es importante mencionar lo prescrito en el artículo 97 del Código Tributario que indica:

“Art. 97.- Responsabilidad por incumplimiento.- El incumplimiento de deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.”.

Por lo tanto, el Código Tributario ha previsto la responsabilidad de los contribuyentes y responsables por el incumplimiento de los deberes formales, y establece la posibilidad de la sanción pecuniaria que se hará a través de la figura de la contravención tributaria.

¹⁰¹ La notificación, según el artículo 105 de Código Tributario, es el acto por el cual se pone en conocimiento de una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente en orden al cumplimiento de deberes formales. En este sentido se entenderá que la orden para el cumplimiento de deberes formales se encuentra debidamente notificada, siempre se hayan cumplido todas las formalidades establecidas en los artículos 106 y siguientes del Código Tributario, respecto de cada forma de notificación.

3.4.1.2. Tipificación de las contravenciones tributarias por el incumplimiento los deberes formales de los terceros

Al igual que los propios contribuyentes o responsables, los terceros, sean estos contribuyentes o no, tiene el deber de colaborar con la Administración Tributaria para el cumplimiento de los fines que le son propios, esta obligación se encuentra recogida en el artículo 98 del Código Tributario:

“Art. 98.- Deberes de terceros.- Siempre que la autoridad competente de la respectiva administración tributaria lo ordene, cualquier persona natural, por sí o como representante de una persona jurídica, o de ente económico sin personalidad jurídica, en los términos de los artículos 24 y 27 de este Código, estará obligada a comparecer como testigo, a proporcionar informes o exhibir documentos que existieran en su poder, para la determinación de la obligación tributaria de otro sujeto. (...)”

Este artículo establece los mismos derechos de colaboración establecidos para los contribuyentes o responsables, por lo tanto están sometidos a los mismos principios y exigencias antes detallados, y también están sujetos a las mismas sanciones por su incumplimiento.

Cabe mencionar que el segundo inciso del mismo artículo hace una referencia especial a la imposibilidad de solicitar información de la que ciertos profesionales o personas en general se encuentran obligados a guardar reserva, dicho precepto establece:

“No podrá requerirse la información a la que se refiere el inciso anterior, a los ministros del culto, en asuntos relativos a su ministerio; a los profesionales, en cuanto tengan derecho a invocar el secreto profesional; al cónyuge, o conviviente con derecho, y a los parientes dentro del cuarto grado civil de consanguinidad y segundo de afinidad.”

Finalmente dentro de este apartado, el primer inciso del artículo 102, antes de ser eliminado por el artículo 4 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establecía la sanción por el incumplimiento de la presentación de información, así el mencionado artículo establecía lo siguiente:

“Art. 102.- Sanciones a terceros.- Las personas naturales o los representantes legales de sociedades a quienes la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria hubiere requerido información relativa a la determinación de las obligaciones tributarias y que no la proporcionaren en el término de veinte (20) días contados desde el requerimiento, que a petición del sujeto pasivo puede la administración prorrogarlo por cinco días, serán sancionados por esta autoridad con una multa de cincuenta y dos dólares cincuenta y siete centavos de los Estados Unidos de América (US \$ 52,57) de persistir en la omisión la multa se duplicará en cada nuevo requerimiento.”.

De esta manera se sancionaba el incumplimiento de un deber específico de los terceros, el de presentar la información que le ha sido requerida en las condiciones establecidas en el mismo artículo; esta sanción, aunque el propio artículo no lo menciona, se impone ya que el incumplimiento de esta orden de la Administración Tributaria, acarrea el incumplimiento de un deber formal y por ello el cometimiento de una contravención.

La Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, eliminó este precepto, consolidando la sanción por contravenciones en el Art. 349 del Código Tributario, que será revisado en el siguiente capítulo; y además eliminó el tiempo mínimo para solicitar la información y la posibilidad de prórroga previstos anteriormente.

3.4.1.3. Tipificación de las contravenciones tributarias por el incumplimiento de los deberes de los funcionarios públicos

Respecto de los deberes de los funcionarios públicos, el Código Tributario establece deberes, tanto para los funcionarios públicos de la Administración Tributaria, como para los demás funcionarios en general.

3.4.1.3.1. Deberes de los funcionarios públicos en general

El artículo 101 del Código Tributario establece los deberes de los funcionarios públicos en general:

“Art. 101.- Deberes de funcionarios públicos.- Los notarios, registradores de la propiedad y en general los funcionarios públicos, deberán exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que para el trámite, realización o formalización de los correspondientes negocios jurídicos establezca la ley.

Están igualmente obligados a colaborar con la administración tributaria respectiva, comunicándole oportunamente la realización de hechos imponibles de los que tengan conocimiento en razón de su cargo.”.

Estos deberes impuestos a todos los funcionarios públicos, establecen, en primer lugar, la obligación de éstos de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes de la realización del trámite del cual se encuentran a cargo, y por otra parte, garantiza un mecanismo de información para la Administración Tributaria sobre los negocios jurídicos o trámites que los funcionarios conocen y sobre los hechos imponibles que se pueden desprender de estos.

En este sentido, la legislación tributaria en general detalla circunstancias en las cuales los funcionarios públicos en general deben cumplir con estos deberes. Por ejemplo, dentro de la reinversión de utilidades por parte de las sociedades, los incisos finales del artículo 51 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dicen:

“Sin perjuicio de los requerimientos de información que les sean notificados, los Registradores Mercantiles y los Registradores de la Propiedad en aquellos lugares en donde no exista Registro Mercantil, deberán proporcionar al Servicio de Rentas Internas la información relativa a los aumentos de capital que sean inscritos por las sociedades entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Esta información debe ser entregada hasta el 31 de enero del año siguiente al que se produjo la respectiva inscripción de aumento de capital en los medios que la administración tributaria establezca para el efecto.”.

Otro ejemplo lo encontramos en el artículo 64 del propio Reglamento que prohíbe a los registradores de la propiedad y mercantiles la inscripción de todo instrumento en que se disponga de bienes hereditarios o donados, mientras no se presente la copia de la declaración y pago del respectivo impuesto; igual exigencia se establece para el caso de vehículos motorizados de transporte terrestre, transferidos por causa de herencia, legado o donación.

Además, el tercer inciso del mencionado artículo señala que los notarios, las superintendencias de Bancos y de Compañías, los bancos, las compañías y más personas naturales y jurídicas, antes de proceder a cualquier trámite requerido para el perfeccionamiento de la transmisión o transferencia de dominio a título gratuito de acciones, derechos, depósitos y otros bienes, deben verificar que se haya declarado y pagado el correspondiente impuesto.

En ambos ejemplos se menciona la obligatoriedad de estos funcionarios de proporcionar información en los medios que establezca el SRI; para esto, por ejemplo, en el caso de notarios y registradores, se expidió una resolución de carácter general, por la cual se regula el anexo de información que debe ser entregado por tales funcionarios, la forma y los plazos para presentar el mismo.¹⁰²

La falta de cumplimiento de estos deberes, configura una contravención, que anteriormente era sancionada en el segundo inciso del artículo 102 del Código Tributario:

“Los funcionarios y empleados pertenecientes al sector público que no proporcionaren las informaciones que dispongan sobre la realización de hechos imponibles de los sujetos pasivos o las informaciones requeridas por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria serán sancionados con una

¹⁰² Ver Resolución No. NAC-DGERCGC10-00132, publicada en el Registro Oficial No. 184, del 03 de mayo de 2010.

multa de cincuenta y dos dólares cincuenta y siete centavos de los Estados Unidos de América (US \$ 52,57), de persistir en la omisión el Director del Servicio de Rentas Internas solicitará a la autoridad nominadora la destitución del infractor. Igual sanción se impondrá a los notarios, registradores de la propiedad y registradores de lo mercantil, cuando dejen de observar la prescripción del artículo 101 de éste Código.”.

Como se mencionó anteriormente, con la reforma de diciembre de 2007, se eliminó este artículo, pasando a sancionarse esta contravención con la norma general establecida en el artículo 349 del Código Tributario.

3.4.1.3.2. Deberes de los funcionarios de la Administración Tributaria

El Código Tributario en su artículo 103, establece los deberes sustanciales de la Administración Tributaria:

“Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria:

- 1. Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables;*
- 2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice;*
- 3. Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos;*
- 4. Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción;*

5. Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración;
6. Notificar los actos y las resoluciones que expida, en el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella;
7. Fundamentar y defender ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal la legalidad y validez de las resoluciones que se controviertan y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes;
8. Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé;
9. Cumplir sus propias decisiones ejecutoriadas, sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral anterior;
10. Acatar y hacer cumplir por los funcionarios respectivos, los decretos, autos y sentencias, expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal; y,
11. Los demás que la ley establezca.”.

El segundo inciso de este artículo, establece la responsabilidad de los funcionarios por el incumplimiento de tales deberes: “*Los funcionarios o empleados de la administración tributaria, en el ejercicio de sus funciones, son responsables, personal y pecuniariamente, por todo perjuicio que por su acción u omisión dolosa causaren al Estado o a los contribuyentes.*”.

Más adelante, el tercer inciso establecía la sanción por el incumplimiento de este deber y el incumplimiento de las normas legales o de órdenes o instrucciones escritas de la administración:

“La inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, será sancionada con multa de veinte y seis dólares veinte y ocho centavos de los Estados Unidos de América (26,28 USD) a ciento ochenta y cuatro dólares dos centavos de los Estados Unidos de América (184,02 USD). En caso de reincidencia, serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar. La sanción administrativa podrá ser apelada de conformidad con la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público.”.

Este inciso fue sustituido por el artículo 5 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, quedando tipificada la sanción para esta conducta típica de los funcionarios públicos de la Administración Tributaria, de la siguiente manera:

“Art. 5.- Sustitúyase el inciso final del Art. 103, por el siguiente:

La inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, será sancionada con multa de treinta dólares de los Estados Unidos de América (30 USD) a mil quinientos dólares de los Estados Unidos de América (1.500 USD). En caso de reincidencia, serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar. La sanción administrativa podrá ser apelada de conformidad con la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público.”.

De esta manera, se establece claramente una sanción para los funcionarios de la Administración Tributaria, que en ejercicio de sus funciones, incurran en acciones u omisiones que atenten contra los deberes sustanciales de la administración, así como el incumplimiento de disposiciones legales o administrativas escritas. Esta sanción choca con lo establecido en el inciso tercero del artículo 111 de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto de lo cual nos referiremos en un capítulo posterior.

3.4.2. Casos especiales de contravenciones previstas en otras disposiciones legales

Dentro de las disposiciones contenidas en las distintas leyes tributarias, podemos encontrar varios casos de conductas tipificadas como contravenciones, las cuales serán sancionadas en forma pecuniaria; sin embargo, en este trabajo nos vamos a referir a los casos especiales de contravenciones previstos en la Ley de Registro Único de Contribuyentes y en la Ley de Régimen Tributario Interno.

3.4.2.1. Casos especiales de contravenciones previstos en la Ley de Registro Único de Contribuyentes

El registro de contribuyentes es un instrumento de suma importancia para el buen funcionamiento de los órganos encargados de la recaudación de tributos, además de que ayuda a los contribuyentes a mantener un control de sus obligaciones tributarias, ya en tal registro se fijan las obligaciones fiscales a su cargo.

Para entender la importancia del registro, tenemos que volver hasta el punto mismo de la conceptualización de la obligación tributaria y de los sujetos que intervienen en la misma, uno de los cuales es el sujeto pasivo que se encuentra obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea como contribuyente o responsable; es decir que estos sujetos, en última instancia, cumplirán con el pago de tributo, por ello es necesario conocer quién es ese contribuyente o responsable, pues de ello dependerá también la recaudación misma del tributo.

La Ley de Registro Único de Contribuyentes, establece el marco normativo que regula el registro de la información básica de las personas naturales o jurídicas sujetas de obligaciones tributarias. Como se mencionó, este registro es de vital importancia para el órgano recaudador, ya que con éste, la Administración Tributaria puede acceder a información básica sobre la actividad económica de cada contribuyente, datos para su ubicación y otra información relevante para la identificación y determinación de las obligaciones tributarias.

Por ese motivo, y al ser el registro de contribuyentes la piedra angular sobre la cual descansará el resto de la relación tributaria, el legislador, a través de medidas

punitivas, busca prevenir desviaciones que afecten la información contenida en tal registro, de esta manera se crearon en esta Ley varios casos especiales de delitos y contravenciones.

Respecto de los delitos, el artículo 18 establece tres casos especiales de defraudación: 1) declarar como propios, bienes o derechos ajenos; 2) utilizar identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción; y, 3) obtener más de un número de registro de inscripción; estos delitos tributarios será casos adicionales a los previstos en el artículo 344 del Código Tributario.

Entrando en el tema de nuestro estudio, el artículo 19 de este cuerpo normativo establece varios casos de especiales contravenciones:

“Art. 19.- Casos especiales de contravención.- Para los efectos de esta Ley, sin perjuicio de lo determinado en el Art. 386 del Código Tributario, constituyen también casos de contravención los siguientes:

- 1. No solicitar la inscripción dentro del plazo señalado por la Ley;*
- 2. No utilizar el número de Registro Único de Contribuyentes en los documentos señalados en el artículo 10 de esta Ley;*
- 3. Permitir, por cualquier causa, el uso del número del registro de inscripción a terceras personas;*
- 4. Utilizar el número de inscripción concedido a otro contribuyente;*
- 5. Ocultar la existencia de sucursales, agencias u otros establecimientos comerciales de los que sea propietario el contribuyente; y,*
- 6. Retener indebidamente el número de identificación tributaria luego de haberse cancelado el mismo. (...).”*

Como se puede observar, este artículo establece casos de contravenciones sin perjuicio de las otras contravenciones establecidas en el Código Tributario; a este respecto, dicha norma hace una referencia expresa al artículo 386 del Código Tributario, que corresponde al artículo 349 luego de su codificación en el año 2005¹⁰³; el cual, antes de la reforma introducida por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establecía varios casos de contravenciones. Más allá de esto, el precepto establece casos de contravenciones relacionados específicamente con las obligaciones de la obtención, utilización y actualización del registro.

A continuación se analizará a breves rasgos los casos de contravención agrupados en tres grupos: a) referentes a la inscripción, actualización o cancelación, b) referentes a la utilización del registro, y, c) otros casos.

3.4.2.1.1. Contravenciones relacionadas con la inscripción, actualización o cancelación del registro

Anteriormente habíamos analizado el deber formal de inscribirse en los registros pertinentes¹⁰⁴, y la importancia del mismo; pero junto con este deber, se encuentra otro: el de hacerlo en tiempo oportuno.

A este respecto, el segundo inciso, artículo 4 de esta ley establece: *“Las personas naturales o jurídicas que adquieran la calidad de contribuyentes o las empresas nuevas, deberán obtener su inscripción dentro de los treinta días siguientes al de su constitución o iniciación real de sus actividades, según el caso, y de acuerdo a las normas que se establezcan en el Reglamento.”*

Por lo tanto, el cumplimiento del deber de inscribirse en el registro, debe hacerse hasta máximo en los 30 días siguientes al inicio real de la actividad económica, para el caso de las personas físicas, o al de la constitución, para el caso de las personas

¹⁰³ Ver codificación del Código Tributario 2005-009, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 38, del 14 junio de 2005.

¹⁰⁴ Este deber formal se encuentra establecido en el literal a) del numeral 1 del Art. 96 del Código Tributario, analizado en el punto 3.4.1.1.1.1. de presente capítulo.

jurídicas. El tiempo previsto en esta norma se entenderá como término, según lo establecido en el numeral 2 del artículo 12 del Código Tributario.¹⁰⁵

La inscripción tardía en el registro, es decir después de los 30 días término, configura una contravención según lo indicado en el numeral 1 del artículo 19.

Dentro de los casos de contravenciones por inscripción o actualización del registro, podemos mencionar también el caso establecido en el numeral 5 del artículo 19, por medio del cual se tipifica con este tipo de infracción administrativa, al ocultamiento de sucursales, agencias u otros establecimientos comerciales de propiedad del contribuyente; medida que busca prevenir y eliminar el ocultamiento de ingresos objeto de gravamen que pueden provenir de tales establecimientos.

Finalmente, el numeral 6 del artículo analizado indica que constituye una contravención el hecho de retener indebidamente el número de RUC luego de haberse cancelado el mismo; la tipificación de esta conducta responde a la obligación que tienen los contribuyentes de devolver el certificado del registro una vez que éste se haya cancelado, así el artículo 15 de la misma ley establece:

“Art. 15.- De la devolución del registro.-Los contribuyentes que den por terminadas sus actividades económicas están obligados a devolver el certificado de registro de inscripción en las oficinas respectivas en el plazo de treinta días de cesada la actividad a fin de proceder a la cancelación del Registro correspondiente.”.

En la práctica, no existe una devolución propiamente dicha del certificado del registro, sino que más bien se exige a los contribuyentes suspender o cancelar el RUC cuando hayan cesado sus actividades económicas, debiendo hacerlo en el término de 30 días; por ello se vuelve abstracto las circunstancias que configuran la contravención; ya que si no se exige una devolución, entendiendo esta palabra en su sentido literal, tampoco podría hablarse de una retención indebida del registro; por ello, en

¹⁰⁵“Art. 12.- Plazos.- Los plazos o términos a que se refieran las normas tributarias se computarán en la siguiente forma:

2. Los plazos o términos establecidos por días se entenderán siempre referidos a días hábiles.

En todos los casos en que los plazos o términos vencieren en día inhábil, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.”.

consideración del espíritu del artículo 15, la contravención se produciría cuando el contribuyente utiliza un RUC que ha sido cancelado.

3.4.2.1.2. Contravenciones relacionadas con la utilización del registro

Los numerales 2, 3 y 4 del artículo 19 de la Ley del RUC, establecen casos especiales de contravención relacionados a la utilización del número del registro.

El primer caso de contravención tiene que ver con la falta de utilización del número de registro en los documentos establecidos en el artículo 10 de la misma Ley; este artículo prescribe los documentos en los cuales debe constar el número de RUC:

“Art. 10.- De la utilización del número de inscripción en documentos.- El número de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes determinado en la forma establecida en el artículo 5 de esta Ley, deberá constar obligatoriamente en los siguientes documentos:

- a) Certificado Militar o Cédula de las Fuerzas Armadas;*
- b) Certificado de antecedentes personales conferido por la Policía Civil Nacional;*
- c) Documento de afiliación personal al Seguro Social;*
- d) Licencias de conductores;*
- e) Matrículas de Comerciantes;*
- f) Matrículas de Industriales;*
- g) Cédulas de Agricultores;*
- h) Documento de afiliaciones a las Cámaras de Artesanías y Pequeñas Industrias;*
- i) Carnés de los Colegios Profesionales;*
- j) Registros de importadores y exportadores;*
- k) Documentos que contengan la matrícula de vehículos (no placas);*
- l) Catastro de la Propiedad;*
- m) Declaraciones y comprobantes de pago de toda clase de tributos, cuya recaudación se realice por cualquier tipo de institución;*
- n) Certificado de no adeudar a las instituciones del Estado;*

- o) Facturas, notas de ventas, recibos y más documentos contables que otorgan los contribuyentes por actos de comercio o servicios;*
- p) Planillas de sueldos de todas las instituciones de derecho público o privado;*
- q) Permisos de importación, pólizas de exportación y pedimentos de aduana;*
- r) En todos los documentos que el Estado y las instituciones oficiales y privadas confieran en favor de terceros y siempre que se relacionen con aspectos tributarios; y,*
- s) En todas las etiquetas y envases de productos que físicamente así lo permitieren.”.*

Por otra parte, el numeral 3 del artículo 19, tipifica como contravención el permitir que terceras personas, por cualquier causa, usen el número del registro de inscripción, y conjuntamente con esta conducta, la utilización del número de RUC concedido a otro contribuyente también constituye otro caso de contravención, según el numeral 4 del mismo artículo.

Con la tipificación de estas conductas como contravenciones, el legislador busca prevenir la indeterminación del obligado tributario a través de la utilización de un número de registro que no le corresponde.

3.4.2.1.3. Otros casos de contravención

El inciso final del artículo 19 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes establece una sanción para una conducta infractora, la falta de exhibición del RUC; sin embargo, este artículo no es claro en incluir esta conducta como otro caso de contravención, ya que no se encuentra en el listado taxativo del mismo.

No obstante lo anterior, en consideración de la definición de contravención establecida en los artículos 315 y 348 del Código Tributario, podemos concluir efectivamente que el último inciso del artículo 19 establece como un caso adicional de contravención la falta de exhibición del RUC; dicho inciso indica:

“Al establecimiento que se le solicitare la presentación del RUC y no lo exhibiere se le concederá un plazo de tres días para que se lo presente, caso

contrario se le impondrá una multa equivalente al 2.5% de sus activos sociales. Además se impondrá la clausura del establecimiento y su reapertura no procederá hasta que el propietario o representante presente el documento exigido. El Director General del Servicio de Rentas Internas o su delegado solicitará la intervención de las autoridades judiciales para proceder a la clausura correspondiente.”.

Como se puede apreciar, la falta de presentación del RUC se tipifica como un caso especial de contravención; siendo necesaria una orden expresa de la autoridad administrativa en la que se requiera la presentación de este documento; adicionalmente, la propia norma establece que en caso de no presentarse el RUC, la autoridad deberá requerirlo nuevamente, concediendo al sujeto pasivo el término perentorio de 3 días; si a pesar de esto no se cumple la orden, se impondrá la sanción.

Lo relacionado con la sanción será estudiado en un capítulo posterior; sin embargo, esta norma nos sirve como ejemplo para entrever uno de los defectos de nuestro ordenamiento jurídico respecto de las sanciones administrativas; que no es exclusivo de nuestro país, sino que se encuentra también en otros ordenamientos en Latinoamérica, y es la aplicación de varias sanciones por un mismo hecho; ya que, en el caso que nos ocupa, la falta de exhibición del RUC conlleva una sanción pecuniaria del 2.5% de los activos sociales y además una sanción de clausura, algo que se encuentra expresamente prohibido por la Constitución.¹⁰⁶

3.4.2.2. Casos de contravenciones previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno

La Ley de Régimen Tributario Interno, tipifica varias conductas que son sancionadas con penas pecuniarias y de clausura; sin embargo, en este trabajo nos centraremos en las conductas sancionadas con una multa.

¹⁰⁶ El literal i) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador prohíbe expresamente que una persona sea sancionada más de una vez por la misma causa: “*Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.*”; por ello, las múltiples sanciones por la falta de exhibición del RUC, establecidas en el inciso final del artículo 19 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes, devienen de inconstitucionales y por lo tanto son inaplicables al mismo tiempo, lo cual no obsta que se pueda sancionar la conducta infractora con una única sanción de las establecidas en este artículo.

Hay que aclarar que muchos de estos casos no se encuentran expresamente tipificados como contravenciones por la norma legal; no obstante, recurriendo una vez más al concepto de contravención establecido en los artículos 315 y 348 del Código Tributario, todas estas conductas, serán sin lugar a dudas, casos de contravenciones.

3.4.2.2.1. Contravenciones que se desprenden de la realización de operaciones con partes relacionadas

El Capítulo VII de la Ley de Régimen Tributario Interno, contiene las normas para la determinación del impuesto a la renta, entre las que se encuentran normas específicas para los contribuyentes que hayan realizado operaciones con partes relacionadas del exterior.

En este sentido, el artículo 81 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador introdujo, a continuación del artículo 22 de la Ley de Régimen Tributario Interno, varios casos de contravenciones por el incumplimiento de ciertos deberes impuestos a los contribuyentes que realicen este tipo de operaciones.

“Art. 81.-A *continuación del Art. 22 de la Ley de Régimen Tributario Interno agréguese el artículo siguiente:*

“Art.-Operaciones con partes relacionadas.-Los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones con partes relacionadas están obligados a determinar sus ingresos, sus costos y gastos deducibles, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubiera utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones. La falta de presentación de los anexos e información referida en este artículo, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta, será

sancionada por la propia Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América.

La información presentada por los contribuyentes, conforme este artículo, tiene el carácter de reservada.”.

Este artículo, inexistente en la legislación tributaria hasta antes de la reforma de diciembre de 2007, impone el deber de los contribuyentes que realizaron operaciones con partes relacionadas, de determinar sus ingresos y sus costos y gastos deducibles, en definitiva su impuesto a la renta, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Esta norma se incorpora dentro del régimen de control de precios de transferencia, pero para nuestro estudio esta norma establece deberes que deben cumplir estos contribuyentes, el artículo dice: *“Para efectos de control deberán presentar a la Administración Tributaria, en las mismas fechas y forma que ésta establezca, los anexos e informes sobre tales operaciones.”.*

Por lo tanto, el legislador creó el deber de los contribuyentes que hayan realizado operaciones con partes relacionadas, de presentar tanto un anexo como un informe sobre estas operaciones, en la forma y plazos establecidos por la Administración Tributaria. Por su parte, mediante la Resolución No. NAC-DGER2008-0464, publicada en el registro Oficial No. 324 del 25 de abril de 2008, se reguló las condiciones para su presentación, el contenido y los plazos.

Entrando en el campo que nos compete, el artículo establece varias conductas infractoras, que serán consideradas contravenciones:

“(…) La falta de presentación de los anexos e información referida en este artículo, o si es que la presentada adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta, será sancionada por la propia Administración Tributaria con multa de hasta 15.000 dólares de los Estados Unidos de América.”.

Como podemos observar, este precepto legal tipifica como contravención tres conductas:

- a) La falta de presentación, tanto del anexo como del informe de operaciones con partes relacionadas;
- b) La presentación con errores de los mismos; y,
- c) La presentación con inconsistencias del anexo o informe con respecto a la declaración del impuesto a la renta.

A estas tres conductas, se le atribuye una sanción pecuniaria hasta los 15.000 dólares, y que seguirá el proceso normal de procesamiento de las contravenciones para su aplicación.

3.4.2.2.2. Contravenciones relacionadas con la obligación de efectuar retenciones

La Ley de Régimen Tributario Interno, y otras normas legales y reglamentarias, imponen a ciertos sujetos pasivos, la calidad de responsables de la obligación tributaria:

“Art. 26.- Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.”.

Esta responsabilidad se puede hacer a través de la figura del agente de retención de impuestos:

“Art. 29.- Otros responsables.- Serán también responsables:

1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.

Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados; y, (...).”

En este sentido, los sujetos pasivos que por mandato legal u orden administrativa, y en razón de su actividad, función o empleo están en la posibilidad y en la obligación de retener tributos, se constituyen en responsables de la obligación tributaria como agentes de retención; es decir, son sujetos pasivos que por reunir determinadas características, la ley o el órgano recaudador, los instituye para ayudar en el proceso de recaudación del impuesto.

Esta institución, en nuestro ordenamiento jurídico, supone principalmente el establecimiento de las obligaciones de retener impuestos, cuando se cumplen ciertas condiciones, por ejemplo, el artículo 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece la obligación de toda persona jurídica, pública o privada, o las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, de retener el impuesto a la renta cuando paguen o acrediten en cuenta cualquier ingreso que constituya renta gravada para quien lo recibe.

Otros ejemplos establecidos en la ley respecto de la obligación de retener el impuesto ala renta, los encontramos en el artículo 43, referido a la retención que deben realizar los patronos a sus empleados que laboran en relación de dependencia; la retención del artículo 48 respecto de los pagos internacionales que constituyen renta grabada en el Ecuador. Respecto de la retención del IVA, el literal b) del artículo 63 establece varios casos en los cuales se debe retener este impuesto.

Como estos ejemplos, podemos encontrar muchos otros en la ley y los reglamentos tributarios. Por otra parte, los porcentajes de retención en cada caso serán

fijados en la propia ley o en otras normas, generalmente Resoluciones emitidas por la autoridad tributaria, tal es el caso de la Resolución No. NAC-DGER2007-0411¹⁰⁷, que establece los porcentajes de retención en la fuente del impuesto a la renta; la Resolución No. NAC-DGER2008-0124¹⁰⁸, que fija los porcentajes de retención del IVA, entre otras.

En nuestro estudio, nos corresponde analizar el artículo 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que impone varias obligaciones para los agentes de retención. La primera de ellas es efectuar la retención el momento en que se produce el pago o el crédito en cuenta, lo que ocurra primero.

Esta obligación primaria impone a los sujetos pasivos el deber de realizar la retención en el porcentaje que corresponda, en un determinado momento; esto es, el momento del pago o cuando se acredite en cuenta un valor que constituya ingreso gravado para quien lo recibe.

Respecto al momento en que se debe realizar la retención, es decir, el instante del pago o crédito en cuenta; la primera opción, el pago, no presenta ningún tipo de oscuridad ya que debe ser entendido en su significado literal; sin embargo, el significado de “crédito en cuenta”, se presenta más abstracto y por ello es sujeto de indefiniciones o problemas en su entendimiento e interpretación; para prevenir esto, el segundo inciso del artículo 95 del reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno definió esta frase de la siguiente manera: *“Para los efectos de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento, se entenderá que se ha acreditado en cuenta, el momento en el que se realice el registro contable del respectivo comprobante de venta.”*; con ello se zanjó definitivamente cualquier indeterminación o interpretación de la frase “crédito en cuenta”.

La segunda obligación impuesta a los agentes de retención, es la de entregar el respectivo comprobante de retención; documento autorizado que debe ser entregado al sujeto retenido en el término de 5 días de recibido el comprobante de venta; o dentro del

¹⁰⁷ La versión original de la Resolución No. NAC-DGER2007-0411, se encuentra publicada en el Registro Oficial No. 98 de 5 de junio de 2007; la misma que ha sufrido varias reformas, siendo la última la realizada mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC10-00147, publicada en Registro Oficial No. 196 de 19 de mayo del 2010.

¹⁰⁸ La Resolución No. NAC-DGER2008-0124, fue publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 263 del 30 de enero de 2008.

mes de enero de cada año en relación con la retención del impuesto a la renta hecha por el patrono a sus trabajadores.

Finalmente se impone la obligación de declarar y depositar mensualmente los valores retenidos en las instituciones financieras, en las fechas y en la forma que se determine en el reglamento.

Muchas de estas obligaciones o responsabilidades, propias de los agentes de retención del impuesto a la renta, también son aplicables a las retenciones de IVA, según el inciso final del artículo 63 de la misma ley tributaria; y por analogía, se aplicarán al resto de impuestos en los cuales se obligue al sujeto pasivo a realizar una retención.

El propio artículo 50, menciona en su segundo inciso que: a) el incumplimiento de la obligación de efectuar la retención, b) el retraso en la presentación la declaración de retenciones, y, c) la falta de entrega de los comprobantes en favor del retenido, constituyen infracciones tributarias, que al tenor de los artículo 315 y 348 serán casos de contravenciones. Las sanciones específicas serán analizadas más adelante.

3.4.2.2.3. Contravenciones por la falta de presentación o la presentación tardía de las declaraciones de impuestos

El artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, concibe una sanción para la presentación tardía de las declaraciones de impuestos, y con ello, se tipifica dicha conducta como una infracción tributaria de tipo contravención.

Este artículo establece una sanción proporcional en relación con el impuesto causado o los ingresos percibidos en ausencia del primero; sin embargo, la norma no contempla una sanción para el caso en que la declaración sea presentada fuera de tiempo con la totalidad de valores en cero; la sanción para este caso, finalmente recaería en el precepto general establecido en el artículo 349 del Código Tributario, y además fue parametrizada en el Instructivo Para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, dictado por el SRI.

Por otra parte, anteriormente se analizó que la falta de presentación de las declaraciones de impuestos, incumple un deber formal de los contribuyentes o responsables, y conlleva al cometimiento de una contravención; no obstante, el artículo 105 establece un caso especial de sanción íntimamente relacionado con la contravención cometida por la falta de presentación de la declaración, y se configura cuando al realizar actos de determinación, la Administración Tributaria comprueba que el sujeto pasivo no ha presentado las declaraciones a las que está obligado, y se le impondrá una sanción pecuniaria.

En ambos casos esta sanción procede sin necesidad de una resolución administrativa previa; es decir, la sanción puede ser autoliquidada por el propio contribuyente; y, en el segundo caso, la sanción puede ser liquidada directamente en las actas de determinación.

3.4.2.2.4. Contravenciones por inconsistencias en las declaraciones de impuestos y anexos de información

El artículo Art. 107 D de la Ley de Régimen Tributario Interno, agregado por el Art. 39 de la ley sin número, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 94, del 23 de diciembre de 2009, establece un procedimiento por el cual, el Servicio de Rentas Internas, puede solicitar la presentación de declaraciones o anexos sustitutivos si detecta inconsistencia en éstas, siempre y cuando no se generen diferencias a favor del fisco.

Este procedimiento parte de una notificación que se debe realizar al sujeto pasivo informando sobre la inconsistencia detectada, otorgándole 10 días para corregir la misma.

El mencionado artículo tipifica expresamente como una contravención la falta de cumplimiento de lo comunicado por la Administración Tributaria. Aquí es necesario, entrever que la conducta típica se presenta en el incumplimiento del comunicado emitido por la Administración Tributaria; es decir, por la falta de corrección de las declaraciones y/o anexos, más que por la existencia de la inconsistencia en sí misma; lo cual nos permite entender que el propio artículo prescribe que la Administración Tributaria puede notificar nuevamente la inconsistencia y sancionar el incumplimiento,

hecho que, de otra forma, se encontraría en contradicción con el principio constitucional contenido en el literal i) del numeral 7 del artículo 76 de nuestra carta magna.

3.4.2.2.5. Otros casos de contravenciones

Existen otros casos de contravenciones tipificados en la Ley de Régimen Tributario Interno menos comunes en la práctica tributaria, por ejemplo, los artículos 72 y 73 sancionan la falsedad en la información proporcionada por los exportadores, para la devolución del IVA, pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, o por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, SOLCA, entre otros, en las adquisiciones de bienes o de servicios, conlleva el cometimiento de una contravención debidamente sancionada por los mismos artículos.

Otro caso de contravención será el incumplimiento de los deberes impuesto a las personas inscritas en el régimen impositivo simplificado (RISE) según lo establecido en el Art. 97.14 de la ley, varios de los cuales tendrán una sanción de clausura.

3.4.2.2.6. Contravenciones especiales derivadas de procedimientos de determinación o controles tributarios

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano existen infracciones tributarias atípicas, que en principio podrían no ser consideradas como tales, pero por su naturaleza coercitiva y disuasiva ante el incumplimiento de las obligaciones legales, revisten una naturaleza eminentemente sancionatoria, estas sanciones especiales recibirán una sanción pecuniaria que adopta la forma de un recargo. A continuación analizamos estas infracciones especiales.

3.4.2.2.6.1. Contravención por incumplimiento o error en la determinación y liquidación de impuestos

La Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, introdujo varias reformas al ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano; sin embargo, la inclusión del recargo de 20% del principal en los casos en los cuales la Administración Tributaria realizaba una

determinación directa de impuestos, es la reforma que más polémica levantó en los administrados, dada la aplicación que tuvo y por lo controvertido de su naturaleza jurídica.

El artículo 2 de dicha Ley introdujo el inciso segundo al artículo 90 del Código Tributario:

“Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.”.

Por lo tanto, la reforma estableció que cualquier glosa que imponga la Administración Tributaria, a cualquier contribuyente, en el ejercicio de su potestad determinadora, debe ir además acompañada de un recargo del 20% del valor determinado.

Para la Administración Tributaria, la naturaleza jurídica de este recargo era la de una indemnización que tenía que pagar el contribuyente, ya que su incumplimiento forzó al movimiento de todo el aparato administrativo del SRI, para corregir una errónea declaración, por ello este recargo tuvo una aplicación retroactiva a impuestos anteriores al año 2008, ya que el acto determinativo se lo hacía después de la reforma.

La interpretación del recargo como una indemnización fue errónea, ya que el recargo reviste una naturaleza jurídica eminentemente sancionatoria a decir de la doctrina, de igual manera lo señaló la Corte Nacional de Justicia en distintas sentencias:

- a) En el recurso de Casación No. 1077-09 en sentencia del 9 de agosto del 2010 dictada por la impugnación presentada contra el recargo por la compañía Terminal Aeroportuaria de Guayaquil S.A. TAGSA, se estableció lo siguiente:

“(…) Séptimo: En cuanto a la pertinencia o no del recargo del 20% de la obligación tributaria; esta sala advierte lo siguiente: i. la ley que lo incorpora al Código Tributario fue publicada en el Tercer Suplemento al Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007, ii El recargo tiene naturaleza sancionatoria, que procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente por lo que no puede ser entendido como "un reconocimiento por la actuación de la Administración en la determinación de una obligación" como pretende la Administración Tributaria, pues ello es parte de su responsabilidad institucional; iii. La irretroactividad de la ley implica, de modo absoluto, que sus disposiciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia (...).”¹⁰⁹

- b) Posteriormente, dentro del juicio de casación No. 23-08 que siguió Franco Andrés Machado Paladines en contra del Servicio de Rentas Internas, impugnando el recargo del 20%, provocó sentencia de la Corte Nacional de Justicia, de donde se debe rescatar el siguiente argumento:

“(…) Sin embargo, respecto a la obligación del recargo, es de advertir que el proceso determinativo se inicia con la comunicación conminativa de 19 de diciembre de 2007 y la ley entra en vigencia el 30 de diciembre del mismo año; además, el período impositivo que se analiza y sobre el que se determinan diferencias corresponde al ejercicio del año 2004, por lo que no cabe aplicar en forma retroactiva un recargo que rige para lo venidero, a partir de la vigencia de la Ley para la Equidad Tributaria (...).”¹¹⁰

- c) Después, en el recurso No. 1047-2009, en sentencia dictada el 24 de marzo del 2011, por impugnación que presentará contra el recargo del 20%, la compañía Poligráfica C.A. en contra del SRI, la Corte Nacional de Justicia, en lo pertinente, sentenció:

¹⁰⁹ Recurso de Casación No. 391-2009, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

¹¹⁰ Recurso de Casación No. 310-2009, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

“(...) La Sala de lo Contencioso Tributario advierte que el proceso determinativo se inicia con la orden de determinación del 7 de marzo del 2007, la ley por tratarse de un impuesto anual entra en vigencia el 01 de enero del 2008, pero el período impositivo que se analiza y sobre el que se determina diferencias corresponde al ejercicio del año 2004, por lo que no cabe aplicar en forma retroactiva un recargo que rige para lo venidero, a partir de la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, como así lo ha establecido esta Sala en casos similares (...).”¹¹¹

Los fallos de triple reiteración llevaron al Pleno de la Corte Nacional de Justicia, a adoptar el criterio jurisprudencial publicado en el Registro Oficial No. 471, del 6 de junio de 2011:

“Art. 1.- Confirmar el criterio expuesto por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y aprobar el Informe elaborado por dicha Sala, y en consecuencia, declarar la existencia del siguiente precedente jurisprudencial obligatorio, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho:

PRIMERO: El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre

¹¹¹ Recurso de Casación No. 138-2010, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.

de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.”.

La naturaleza sancionadora del recargo del 20%, queda claramente explicada por esta resolución, pues efectivamente, al incluir el legislador esta reforma al artículo 90 del Código Tributario buscaba que los contribuyentes cumplan adecuadamente con sus obligaciones, sirviendo este recargo como un medio disuasivo para su incumplimiento, tal como lo hacen el resto de sanciones tributarias y penales.

En este sentido, al establecerse en el artículo 90 del Código Tributario una sanción, también se tipificó una infracción, pero no en forma expresa, pero el recargo en sí mismo tiene una naturaleza sancionadora, tal como fue reconocido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia; por lo tanto, al existir una sanción, necesariamente debe existir una infracción.

A este respecto, el código tributario y la ley tributaria, han impuesto al sujeto pasivo el deber de determinar y liquidar sus impuestos con base en la contabilidad o en la cuenta de ingresos y egresos¹¹², respetando los principios y disposiciones legales relativas a los ingresos, deducciones y exenciones; esta obligación se cumple con la presentación de la respectiva declaración.

En el caso que nos ocupa, la infracción que se configura por el incumplimiento de estos deberes, es una contravención, según la definición establecida en los artículos 315 y 348 del Código Tributario, ya que se trataría del incumplimiento del deber formal establecido en el numeral e) del artículo 96 de la misma norma.

3.4.2.2.6.2. Contravención derivada del incumplimiento del deber legal de determinar el anticipo del impuesto a la renta

El artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reformada por el artículo 96 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, introdujo desde el año 2008 una sanción por la falta de determinación del anticipo del impuesto a la renta, esta sanción

¹¹² Artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

adopta la forma de un recargo y por consiguiente también se tipificó una infracción administrativa.

En este sentido, al referirse dicha norma a la forma en la que se paga el impuesto a la renta, establece la obligación legal de determinar el anticipo de dicho impuesto; si no se cumple con esta obligación, el literal h) establece que el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo aumentando un recargo como sanción por el incumplimiento.

Esta medida reviste la misma finalidad que el caso analizado en el punto anterior, ya que busca disuadir al contribuyente del incumplimiento de esta obligación, a través de la coerción.

Por otra parte, la infracción que se configura se tipifica con una contravención, ya que se trata de un incumplimiento del deber formal establecido en el literal e) del numeral 1 del artículo 96 del Código Tributario, lo cual precisamente se define como contravención en los artículos 315 y 348.

CAPÍTULO IV

4. PROCESO PARA SANCIONAR LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

La Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en lo que respecta al Código Tributario, principalmente reformó el régimen infraccional, buscando dotar al Estado de un mecanismo coercitivo que garantice una adecuada gestión tributaria y promueva el cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos de sus obligaciones fiscales, lo cual queda plasmado en las consideraciones que motivaron esta reforma:

“Que, el sistema tributario constituye un muy importante instrumento de política económica, que a más de brindarle recursos públicos al Estado permite el estímulo de la inversión, el ahorro y una mejor distribución de la riqueza, por lo que es necesario introducir, en el marco jurídico que lo rige, herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que posibilite el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir;

Que, es necesario introducir reformas en la normativa que garanticen el efectivo ejercicio de la facultad de gestión de los tributos por parte de las Administraciones Tributarias, dotándoles de mayores y mejores instrumentos para prevenir y controlar la evasión y elusión de los tributos;

*Que, se vuelve imperioso dotarle al Estado de un cuerpo normativo fuerte, que permita la implementación efectiva de sus planes para la obtención y utilización de recursos públicos, a través de una Ley de Carácter Orgánico, que prevalezca sobre otras leyes y que brinde estabilidad y seguridad jurídica tanto al Fisco como a los contribuyentes;”*¹¹³

Sin embargo, el mayor avance que tuvo esta reforma fue la regulación del proceso sancionatorio por infracciones administrativas que introdujo varios principios

¹¹³ Parte considerativa de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre del 2007.

de derecho penal, constitucionalmente reconocidos en estos procesos; este fue uno de los principales objetivos que buscó la ley reformativa:

“Que, solamente con la institucionalización de un verdadero sistema penal tributario que establezca sanciones efectivas y proporcionales al daño causado, podrá avanzarse en el logro del cumplimiento tributario en la población; y, que, es imperioso normar adecuadamente los procedimientos de juzgamiento y sanción de delitos y demás infracciones tributarias; (...)”¹¹⁴

Por ello, en este capítulo nos centraremos en analizar dicho procedimiento.

4.1. Análisis del proceso general aplicado por la Administración Tributaria para sancionar las Contravenciones Tributarias antes y después de las reformas introducidas por Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador

Con anterioridad a la publicación de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, el procedimiento para sancionar las contravenciones en materia tributaria era bastante caótico dadas las innumerables reformas sufridas en este campo. De manera general, las contravenciones tributarias eran consideradas como ilícitos penales, por ello debían ser juzgadas y sancionadas por los jueces de contravenciones establecidos en el artículo 390 del Código de Procedimiento Penal; así, la Disposición Transitoria Única del Código Tributario, antes de su reforma, decía:

“ÚNICA.- Hasta tanto se establezcan dentro de la Función Judicial los jueces de contravenciones, señalados en el Art. 390 del Código de Procedimiento Penal, seguirán siendo competentes para el conocimiento y juzgamiento de estos procesos, las autoridades administrativas señaladas en el Código Tributario de 1975, (...).”

Haciendo un poco de historia, el artículo 231 del Código Orgánico de la Función Judicial, creaba los jueces de contravenciones para conocer este tipo de infracciones; sin

¹¹⁴ Ib. Ídem.

embargo, hasta que se designen dichas autoridades, las seguían conociendo los intendentes y comisarios nacionales de policía en el campo penal, y los funcionarios de la Administración en el caso tributario.

Por lo tanto, antes de las reformas introducidas por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, el procedimiento para sancionar las infracciones administrativas se encontraba en los artículos 434 y siguientes del Código Tributario, dictado mediante Decreto Supremo 1016-A, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 958 del 23 de diciembre de 1975.

Estos artículos agrupaban en el Título III denominado: Del Procedimiento Penal Tributario, dentro del Capítulo VI, el procedimiento en materia de contravenciones y faltas reglamentarias.

En estos artículos se regulaba la competencia para sancionar las contravenciones¹¹⁵, el procedimiento sancionatorio propiamente dicho, los recursos, e incluso rebajas en las multas para este tipo de ilícitos.

Posteriormente, la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, reformó completamente el procedimiento para sancionar las infracciones administrativas, creando un procedimiento idéntico para las contravenciones y faltas reglamentarias en el que fundamentalmente se intentó buscar un mayor respeto al debido proceso y se definió temas básicos de competencia y otros. Por otra parte, el artículo 54 de esta ley, derogó expresamente la disposición transitoria única.

A continuación revisaremos detenidamente estas reformas.

4.1.1. De la competencia para sancionar las contravenciones

Siguiendo nuestro estudio, en el cual nos centramos en las infracciones administrativas sancionadas por la Administración Tributaria central; respecto de la

¹¹⁵ La competencia para sancionar las faltas reglamentarias se encontraba establecida en el segundo inciso del artículo 355 del Código Tributario.

competencia debemos considerar, tanto la competencia del órgano sancionador, como la de los funcionarios públicos.

El artículo 355 del Código Tributario, antes de la reforma de diciembre de 2007, establecía la competencia para los casos de delitos y el segundo inciso establecía la competencia para sancionar las faltas reglamentarias de la siguiente manera: *“Las sanciones por faltas reglamentarias serán impuestas por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas que serán impugnables ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.”*.

Hay que señalar que este artículo no preveía la competencia del órgano administrativo para sancionar a las contravenciones, ya que la competencia pertenecía al órgano jurisdiccional, tal como lo establece el artículo 356 del Código Tributario: *“Para el juzgamiento de estos delitos y de las contravenciones se observarán las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en este Código o de las leyes tributarias especiales, en su caso.”*; radicándose la competencia, en este caso, en los jueces de contravenciones; sin embargo, hasta que se nombren a estas autoridades, se mantenía una competencia administrativa, de acuerdo con lo indicado en la disposición transitoria única del Código Tributario. En esta línea su artículo 434 establecía:

“Art. 434.- Competencia en contravenciones.- La acción para perseguir y sancionar las contravenciones, es también pública, y se ejerce por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables.

Podrá tener como antecedente, el conocimiento y comprobación de la misma autoridad, con ocasión del ejercicio de sus funciones, o por denuncia que podrá hacerla cualquier persona en la misma forma que se establece en el Art. 379 para todos sus efectos.”.

Como podemos ver, se decía que la acción para perseguir las contravenciones es pública y se ejerce por los funcionarios competentes para ordenar la realización de actos

de verificación o determinación tributaria o para resolver reclamos, al contrario de lo que ocurre con las faltas reglamentarias en las que el único competente para sancionar este tipo de infracciones era la máxima autoridad de la Administración Tributaria, según el artículo 355 del Código Tributario, precepto que concuerda con lo establecido en el artículo 363 que, al referirse a las sanciones para los particulares, decía: *“Los contribuyentes, responsables o terceros que infringieren reglamentos tributarios o circulares administrativas de obligatoriedad general, serán sancionados por las autoridades administrativas que tienen competencia para decidir las reclamaciones en primera o en última instancia.”*¹¹⁶

Como podemos vislumbrar, antes de las reformas de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, las contravenciones podían ser sancionadas por todos aquellos funcionarios con competencia para ordenar actos de determinación o la resolución de reclamos; sin embargo, las faltas reglamentarias únicamente podrían ser sancionadas por la máxima autoridad tributaria, hecho que no tiene mucho sentido si se considera que las primeras tienen mayor gravedad en comparación con las segundas, pero que encuentra su lógica si consideramos que las contravenciones debían ser juzgadas por los jueces de contravenciones.

Volviendo a la competencia para sancionar las contravenciones, según el análisis realizado, recaía en un órgano jurisdiccional, en los jueces de contravenciones; sin embargo, temporalmente la Administración Tributaria tenía esta competencia hasta que se designen estas autoridades, y decíamos que podían ser sancionadas por los funcionarios administrativos que tienen la facultad de ordenar actos de determinación.

Anteriormente nos referimos a que la ley no establecía con claridad qué funcionarios podían realizar actos de determinación, pero realizando un análisis normativo y jurisprudencial concluíamos que, en el caso de la Administración Tributaria central, los funcionarios públicos a quienes se les atribuye esta competencia son, tanto al Director General, como a los Directores Regionales y Provinciales del SRI.

¹¹⁶ El artículo 363 del Código Tributario establecía erróneamente que la inobservancia de circulares acarrearía una sanción, entendiéndose que existiría una falta reglamentaria según la definición de esta infracción, lo cual es incorrecto pues debía decirse “resolución” en lugar de “circular”, ya que la naturaleza jurídica de esta última, al ser básicamente el criterio de la Administración Tributaria sobre la aplicación de la normativa tributaria, de ninguna manera podría establecer un deber para el contribuyente.

En la práctica, los dos tipos de infracciones, contravenciones y faltas reglamentarias, eran impuestas por los Directores Regionales o Provinciales del SRI, justificándose la competencia respecto de las faltas reglamentarias en la medida en que el tercer inciso del artículo 9 de la Ley de Creación del SRI establece que estos funcionarios ejercen en su jurisdicción las funciones del Director General, y por ello se entendió que también ejercían la potestad de sancionar las faltas reglamentarias; lo cual, de cierta manera, quebrantaría lo establecido en el Código Tributario.

Las distinciones y aparentes contradicciones anteriores, fueron solucionadas por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que reformó en gran medida el procedimiento para sancionar las infracciones administrativas. En primer lugar, cambió la competencia para sancionar las contravenciones del órgano judicial hacia la Administración Tributaria, así el artículo 41 de Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador sustituyó al artículo 355 del Código Tributario, quedando éste de la siguiente manera: *“Las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias serán impuestas por la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas.”*.

De esta manera, la competencia para sancionar las infracciones administrativas en general, y las contravenciones en particular, se consolidó en la Administración Tributaria, esto se explica por lo expedito del proceso creado para sancionar estas infracciones.

Si bien esta reforma busca crear un proceso expedito para sancionar las infracciones administrativas; por otra parte, podría vulnerar algunas de las garantías constitucionales del derecho a la defensa, una de ellas prescribe que toda persona debe ser juzgada por un funcionario imparcial y competente¹¹⁷; en este caso, al recaer la competencia legalmente en la propia Administración Tributaria, que es el órgano encargado de velar por el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, y considerando que las contravenciones vendrán del incumplimiento de deberes formales o de otros deberes específicos que serán objeto de revisión o de otros

¹¹⁷ Artículo 76 de la Constitución de la república del Ecuador: *“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:*

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.”

de los cuales se exigirá su cumplimiento dentro de los procesos de verificación o determinación de tributos; podría este ente público convertirse en juez y parte en el procesamiento sancionatorio, existiendo un peligro potencial para el quebrantamiento de la garantía constitucional antes detallada.

Por otra parte, el artículo 49 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador efectuó la siguiente reforma:

“Art. 49.- Reemplácese el Art. 362 por el siguiente: “Art. 362- Competencia.- La acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, es también pública, y se ejerce por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables.

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

Por lo tanto, actualmente dentro del órgano fiscalizador, la competencia para sancionar las infracciones administrativas corresponde a los funcionarios que pueden ordenar los actos de determinación o resolver reclamos, que como veíamos anteriormente, recae en el Director General y los Directores Regionales y Provinciales del SRI, en el caso de la Administración Tributaria central.

Recapitulando, respecto del órgano facultado para sancionar las contravenciones, la competencia, antes de la reforma, recaía en el órgano judicial pero temporalmente la ejercía la Administración Tributaria; posteriormente con la reforma, la competencia se radicó exclusivamente en la Administración Tributaria. Respecto de los funcionarios, la competencia para sancionar las contravenciones anteriormente correspondía a los jueces de contravenciones, temporalmente ejercida por ciertos funcionarios de la Administración Tributaria hasta que se designen estas autoridades, y desde la reforma de diciembre de 2007, la ejercen privativamente los funcionarios públicos de la Administración Tributaria, que tienen la competencia para ordenar actos de

determinación o resolver reclamos, aunque por delegación expresa, otros funcionarios del SRI también pueden ejecutar el proceso sancionatorio.

4.1.2. Procedimiento para sancionar las contravenciones

Avanzando en nuestro estudio, el procedimiento para sancionar las contravenciones, antes de su reforma, se encontraba en el artículo 435 Código Tributario:

“Art. 435.- Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y sin necesidad de más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda a la contravención o falta reglamentaria comprobada.”.

Este artículo prescribía que cuando se descubra una infracción administrativa, por cualquier causa, buscará los medios para comprobar la misma y se impondrá una sanción sin necesidad de más trámite. Este precepto contraviene claramente el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa constitucionalmente reconocidos, ya que no existía un espacio en el cual el contribuyente pueda ejercer dichos derechos y contradecir las afirmaciones de la Administración Tributaria.

Con la clara vulneración de los derechos constitucionales que suponía esta norma, el artículo 50 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador realizó la siguiente reforma al Código Tributario:

“Art. 50.- Reemplácese el Art. 363 por el siguiente: “Art. 363.- Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la

infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso.”.

Básicamente la reforma mantuvo el contexto anterior respecto del conocimiento de la infracción y su comprobación, pero cambió el proceso para sancionar la infracción; aquí se muestra la importancia de esta reforma, ya que refleja la voluntad del legislador de buscar un medio para garantizar el debido proceso, y particularmente el derecho a la defensa, por ello, la reforma creó el proceso sumario con notificación previa al presunto infractor, en el que se concede un tiempo para el ejercicio de su derecho a la defensa, previo a que se emita la respectiva resolución que puede imponer una sanción o una absolución.

Este proceso buscará establecer la responsabilidad del sujeto pasivo en la infracción, rompiendo la presunción de inocencia, convirtiéndolo en el infractor; es decir, la persona que realice los supuestos ilegales, la acción u omisión que configuran tal infracción.

4.1.2.1. Análisis de los derechos constitucionales de carácter penal instrumentados en la reforma incluida en el artículo 363 del Código Tributario

La reforma del artículo 363 del Código Tributario, es una de las más importantes reformas introducidas por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador en el campo infraccional tributario, ya que introdujo en cierta medida el principio del debido proceso que hasta ese momento se encontraba alejado de los procesos de sanción de las infracciones administrativas; dentro del cual encontramos varios principios y garantías que analizaremos a continuación.

4.1.2.1.1. Consolidación del principio de la presunción de inocencia

La reforma expresamente se refiere a un presunto infractor: “(...) mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor (...)”¹¹⁸; con esta

¹¹⁸ Artículo 363 del Código Tributario, remplazado por el artículo 50 de la Ley Reformativa para la Equidad tributaria del Ecuador.

frase se introduce por primera vez en los procesos de sanción por infracciones administrativas, llevados a cabo por la Administración Tributaria, el principio de presunción de inocencia establecido en la constitución¹¹⁹; reforma correcta pues todas las personas deben ser consideradas inocentes, y deben ser tratadas como tal, mientras no se demuestre lo contrario y se declare su responsabilidad mediante resolución.

Esta máxima del derecho penal, introducida con acierto por el legislador, se ve opacada en parte con la aparente contradicción a este derecho básico en el ámbito penal, pues lamentablemente, aún se contemplan las viejas prácticas del antiguo derecho de policía, patentes al establecerse: *“Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, (...)”*¹²⁰, con esta frase se ha establecido contradictoriamente la presunción del cometimiento de la infracción y no la presunción de inocencia, es más, la norma tal como está configurada exige a la Administración Tributaria, comprobar previamente la existencia de la infracción tributaria antes de notificar al presunto infractor del inicio del proceso sumario, con lo cual, ya no se podría hablar de un presunto infractor, pues la infracción ya estaría verificada y corroborada, y, por ende, también la responsabilidad del presunto infractor en la misma.

En este caso, la norma no debería mencionar únicamente a un “presunto infractor” sino también de una “presunta infracción”, ya que el procedimiento creado en el artículo 363 del Código Tributario, debería estar encaminado a demostrar la existencia de la infracción y al responsable de la misma; este es el alcance constitucional de la presunción de inocencia, derecho fundamental del que todos los ciudadanos nos encontramos investidos.

4.1.2.1.2. Comprobación de la infracción

¹¹⁹ Artículo 76, numeral 2, de la Constitución de la República del Ecuador.

¹²⁰ Artículo 363 del Código Tributario, remplazado por el artículo 50 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Aunque no es nuevo en el ordenamiento legal tributario, en el artículo 363 del Código Tributario se establece la obligación de la Administración Tributaria de comprobar la infracción antes del inicio del proceso sumario.

En este contexto, debemos referirnos al numeral 4 del artículo 76 de la Constitución que indica que las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria; por lo tanto, la comprobación de la infracción deberá hacerse constitucionalmente, evitando violentar este y otros derechos o garantías constitucionales.

4.1.2.1.3. Instrumentalización del derecho a la defensa

Como habíamos mencionado, el artículo 363 del Código Tributario introdujo un proceso sumario, en el cual, se concede cinco días al contribuyente, considerado un presunto infractor, para el ejercicio de su derecho a la defensa.

Si bien esta reforma, sin lugar a duda, es muy importante para el proceso sancionatorio en este tipo de infracciones, ya que el legislador introdujo un derecho básico en cualquier proceso penal, esta reforma y su aplicación demuestra que aún falta más por hacer; es decir, aun es necesario reforzar los procesos de sanción por infracciones administrativas a la luz de los principios del derecho penal común, para lograr un respeto irrestricto de estos y de la Constitución.

Lo dicho proviene de dos problemas que se generan en la aplicación práctica de la reforma que llegan a opacar lo importante que resultó la misma; estos problemas son:

- a) Un periodo de tiempo demasiado corto para preparar una defensa, y
- b) La exigencia impuesta legalmente para que el propio presunto infractor sea quien deba presentar pruebas para demostrar que no ha cometido la infracción tributaria por la que se le inició un sumario.

Respecto al primer problema, el establecimiento de un tiempo en exceso corto para preparar una defensa, la Constitución es clara al garantizar, como una parte del derecho a la defensa, la necesidad de contar con el tiempo y con los medios adecuados

para la preparación de su defensa¹²¹, esta garantía supone tener un tiempo oportuno y suficiente para defenderse de las acusaciones de la Administración Tributaria.

En este sentido, el artículo 363 del Código Tributario confiere al sujeto pasivo, a quien se le ha iniciado un sumario administrativo, cinco días para preparar y ejercer su defensa, lo corto del tiempo tiene que ver con la intención del legislador de conseguir un procedimiento expedito para sancionar este tipo de infracción, pero al ser tan corto impide, en muchos casos, una adecuada defensa, lo cual puede concluir en una indefensión y por ende la nulidad del proceso.

Además, esta garantía constitucional supone que el presunto infractor debe tener los medios adecuados para su defensa, lo que implica que el contribuyente debe conocer los hechos que fundamentan la infracción; la problemática se crea con la especialidad que supone la materia tributaria, pues los contribuyentes muchas veces no son conscientes que un acto les genera el cometimiento de una infracción tributaria, sea por desconocimiento de las normas legales o por imposibilidad material y física de cumplirlas¹²², y considerando además que, según como se ha concebido este sistema, las pruebas del cometimiento de la infracción que son el antecedente del inicio del sumario, no son conocidas por el imputado, de ninguna manera éste podría contar con los medios necesarios para defenderse.

Otro problema que se presenta con la reforma es que el presunto infractor, ejerciendo su derecho de defensa, tiene la obligación de practicar todas las pruebas de descargo pertinentes para justificar la infracción; lo que en la práctica se traduce en el hecho de que el sujeto pasivo, a quien se le ha iniciado un sumario administrativo de sanción, debe probar su inocencia; con lo cual se desdibuja gravemente la esencia del derecho a la defensa que, según la doctrina, supone que:

- a) La carga de la prueba corresponderá, en cualquier caso, a quien acusa.
- b) Nadie está obligado a probar su propia inocencia.

¹²¹ Artículo 76, numeral 7, literal b), de la Constitución de la República del Ecuador.

¹²² Un ejemplo sería la infracción tributaria de tipo contravención que se comete por no entregar comprobantes de retención, si el responsable no efectuó la retención, pero la asume y paga, en este caso no es posible cumplir con este deber; sin embargo, esta conducta se encuentra tipificada como una contravención en el artículo 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

- c) La sanción debe estar basada en pruebas de la conducta típica y cualquier insuficiencia de pruebas, debe traducirse en una resolución absolutoria.

Resulta inconcebible, a la luz de los principios del derecho penal, imponer a alguien la carga de probar su inocencia, sin embargo, nuestra legislación ha previsto dicha aberración en el citado artículo 363 del Código Tributario, que expresamente ha trasladado la carga de la prueba al administrado, hecho que es completamente inadmisibile y contradictorio con las garantías constitucionales.

Por lo indicado en los párrafos anteriores, podemos concluir que, sin desmerecer el gigantesco avance que supone la reforma del artículo 363 del Código Tributario, con respecto al anterior proceso para imponer sanciones por infracciones administrativas tributarias; aun es necesario pulir esta norma en pro de conseguir un proceso más acorde con los principios constitucionales - penales del debido proceso y del derecho a la defensa.

4.1.3. Otros aspectos relacionados con el proceso sancionatorio por contravenciones tributarias

Finalmente, nos corresponde mencionar dos artículos incluidos en el procedimiento por contravenciones tributarias, anterior a las reformas de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que se aplicaban temporalmente, según lo dispuesto en la disposición transitoria única del Código Tributario.

El artículo 438 señalaba:

“Art. 438.- Presunción de legitimidad.- Las resoluciones administrativas que establezcan sanciones por infracciones tributarias, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Una vez ejecutoriadas, pueden emitirse los títulos de crédito y ejecutarse siguiendo el mismo procedimiento regulado en el Capítulo V del Título II del Libro Segundo de este Código, salvo lo previsto en el artículo 257. El ejecutado podrá proponer las excepciones señaladas en el artículo 209.”.

Esta norma es idéntica a lo establecido en el artículo 82 del Código Tributario:

“Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. (...)”.

Por presunción, todo acto administrativo es considerado verdadero, en estos evidentemente se incluyen las resoluciones administrativas que imponen sanciones por contravención y faltas reglamentarias, y obliga a quienes están en desacuerdo con los mismos, a interponer la impugnación; esta presunción es un mecanismo de auto tutela previa o provisional que presume sólo la validez del acto, mientras esta presunción no se destruya a través de un medio de impugnación.

El artículo 438 fue eliminado definitivamente con la derogatoria de la disposición transitoria única del Código Tributario, realizada por el artículo 54 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, permaneciendo vigente y aplicable, en nuestro campo de estudio, la presunción del artículo 82 del Código Tributario.

Por otra parte, el artículo 439 del Código Tributario establecía:

“Art. 439.- Rebajas de las sanciones pecuniarias.- Aunque estuvieren ejecutoriadas las sanciones impuestas por contravenciones, la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva podrá rebajarlas, hasta en el ochenta por ciento en cualquier tiempo, siempre que se pague la obligación tributaria adeudada y los intereses causados, o se aceptare un convenio de pago.

No se hará efectiva la rebaja, si hubiere reincidencia en la contravención, o no se cumpliera con lo estipulado en el convenio de pago.”.

Este artículo concedía la rebaja de la multa impuesta por una contravención hasta en un 80%, en cualquier momento y cumpliendo los requisitos allí establecidos; actualmente, no existe una norma equivalente en el procedimiento actual para sancionar

las infracciones administrativas, por lo que no existirá una rebaja para la multa impuesta por una contravención.

4.1.4. Resolución del proceso sancionatorio

El proceso sancionatorio terminará con la emisión de una resolución por parte de la Administración Tributaria, la cual, según lo indicado en los artículos 355 y 363 del Código Tributario, puede ser una resolución de sanción o de absolución, expresada cualquiera de ellas en forma escrita. Esta resolución, en ambos casos, será un acto administrativo que debe cumplir con ciertos requisitos que la Constitución y el propio Código Tributario establecen y que además puede ser impugnable.

Acosta Romero define al acto administrativo como:

“La manifestación unilateral de voluntad que expresa una resolución o decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, trasmite y declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.

Es el acto administrativo la existencia de una decisión unilateral previa por parte del titular del órgano de la administración, o de la ejecución de esa decisión con independencia del contenido y de la forma que posteriormente adopte el acto, y de que, el mismo afecte al sujeto pasivo y sea bilateral o multilateral; (...)

Una vez adoptada la decisión unilateral, el paso siguiente es la expresión externa de la voluntad que también se realiza unilateralmente.

La decisión y la voluntad son del órgano administrativo competente que actúa por medio de su titular y precisamente en uno de la potestad pública, lo que implica que el acto está fundado en Derecho.

Como acto jurídico, implica que puede crear, modificar, transmitir, reconocer o

extinguir derechos u obligaciones; por tanto, puede tener una, varias o todas la anteriores consecuencias. (...)”.¹²³

De lo anterior podemos concluir que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se exteriorizará con un acto administrativo, el cual es unilateral, exterior, fundado en derecho, particular y ejecutivo.

Todo acto de autoridad administrativa estará supeditado a lo dispuesto por nuestra Constitución¹²⁴, dentro de las garantías individuales, y del Código Tributario¹²⁵, para no mermar los derechos de los contribuyentes.

Estas garantías constitucionales y legales, exigen una serie de requisitos que debe satisfacer el acto administrativo, el cual, al destinarse a los administrados, en nuestro caso a los infractores, ciertamente invade su esfera jurídica; por ello, debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Ser emanado de una autoridad competente, es decir, con facultad legal para ello¹²⁶.
- b) Adoptar la forma escrita; generalmente mediante una resolución en la que se consignan las características del acto, así como la fundamentación y motivación, y deber estar firmado por el funcionario competente¹²⁷.
- c) Expresión de la capacidad legal, esto es, que la autoridad cite o invoque los preceptos legales que le permiten realizar el acto administrativo.
- d) Motivación; la autoridad administrativa debe señalar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que lo originaron. La Constitución en el literal l), del numeral 7, del artículo 76 establece: “(...) *No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. (...)*” indicando seguidamente que: “(...) *Los actos administrativos,*

¹²³ ACOSTA ROMERO, Miguel, *Compendio de Derecho Administrativo*, pp. 394 y 397.

¹²⁴ Artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución Política de la República del Ecuador.

¹²⁵ Artículo 81 del Código Tributario.

¹²⁶ En el caso de las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, la Administración Tributaria será competente para perseguir estas infracciones (artículo 355 del Código Tributario), a través de los funcionarios que pueden ordenar la realización de actos de determinación o resolver reclamos (artículo 362 del mismo cuerpo normativo), ver numeral 4.1.1.

¹²⁷ Parte final del artículo 355 del Código Tributario.

resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. (...)”

Todo acto administrativo que incumpla con estos requisitos viola los principios fundamentales de nuestra Constitución.

En resumen, los actos de la autoridad administrativa deben dar fiel cumplimiento a los preceptos constitucionales y legales, y con mayor razón al imponerse una sanción. Cuando el multado recibe la sanción económica o siente vulnerados sus derechos constitucionales, puede interponer los medios de defensa que indican las leyes, respecto de los cuales nos referiremos a continuación.

4.1.5. De los recursos

Anteriormente los recursos respecto de los actos administrativos emitidos dentro de los procesos sancionatorios por infracciones administrativas, se encontraban en el artículo 364 del Código Tributario en el caso de faltas reglamentarias y temporalmente en el artículo 437 para el caso de contravenciones:

“Art. 364.- Reclamaciones.- Las sanciones impuestas por faltas reglamentarias, podrán impugnarse ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, únicamente con la impugnación de la resolución principal y sin ningún otro recurso.”.

“Art. 437.- Recursos de procedimientos.- Sea que la sanción por contravenciones se imponga en trámite separado o en el mismo procedimiento del reclamo administrativo, el afectado podrá deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece este Código, con excepción del recurso de casación.

Si la sanción se impusiere en trámite separado, podrá recurrirse ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, ante el que se seguirá el mismo procedimiento previsto en el Capítulo V del Título III de este Libro, en lo que fuere aplicable;

si la sanción se hubiere impuesto en el mismo procedimiento del reclamo administrativo, se adoptará el trámite señalado para éste.”.

En estas normas se imponían varios requisitos para la reclamación, que en el caso de las faltas reglamentarias, prácticamente limitaban la posibilidad de recurrir una resolución. Este panorama cambió con la reforma efectuada por el artículo 51 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador:

“Art. 51.- Reemplácese el Art. 364 por el siguiente: “Art. 364.-Recursos de Procedimientos.- El afectado con la sanción por contravenciones o faltas reglamentarias podrá deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece este Código.”

Por lo tanto, desde la reforma de diciembre de 2007, un sujeto pasivo afectado por una resolución sancionatoria por una infracción tributaria, puede interponer los recursos establecidos en los artículos 115 y siguientes, 140 y siguientes, y, 217 y siguientes del Código Tributario, respecto de los actos administrativos de determinación; es decir, el reclamo o el recurso de revisión en la vía administrativa, y la impugnación en la vía judicial.

4.1.6. Extinción de las acciones y las sanciones

Respecto de la extinción de la acción para sancionar las contravenciones tributarias en particular y las infracciones en general, el artículo 338 del Código Tributario establece:

“Art. 338.- Modos de extinción.- Las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen:

1. Por muerte del infractor; y,

2. Por prescripción.”.

Este artículo, antes de su reforma, establecía una tercera forma para extinguir las acciones por infracciones tributarias: “*Por los demás modos en que según este Código se extinguen las acciones y obligaciones tributarias.*”; sin embargo, este precepto era incompatible con la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, por lo que la reforma lo eliminó con acierto¹²⁸.

4.1.6.1. La muerte del infractor

El artículo 339 del Código Tributario establecía:

“Art. 339.- Muerte del infractor.- La acción contra el autor, el cómplice o el encubridor de infracción tributaria, se extingue con su muerte; pero subsistirá, respecto de las personas naturales o jurídicas, negocios, empresas o entidades económicas con o sin personalidad jurídica, para determinar las sanciones pecuniarias que correspondan y de las que deban responder conforme al artículo 321.”

Las sanciones impuestas a las personas naturales, en decisiones firmes y ejecutoriadas, no son transmisibles a sus herederos, a menos que correspondan a infracciones relacionadas con los negocios, actividades o bienes que fueron propios del causante.”.

Esta norma contradictoria en su texto, por un lado extinguía las acciones en contra de las infracciones tributarias por la muerte del autor, cómplice o encubridor, pero permitía que subsista para las propias personas naturales y jurídicas respecto de las sanciones pecuniarias, y además no eran objeto de transmisión a sus herederos pero sí lo son en la medida en que correspondan a infracciones relacionadas con los negocios, actividades o bienes que fueron propios del causante, situación que no está permitida en derecho penal común. Al referirse Villegas a este tema, indica:

“En derecho penal común se considera elemental que fallecido el procesado o condenado, el proceso quede clausurado y las penas extinguidas.”

¹²⁸ El numeral 3 del artículo 338 del Código Tributario fue suprimido por el artículo 25 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

En derecho penal tributario contravencional el criterio puede ser distinto, al entenderse que los herederos de un procesado o condenado nada tienen que ver con el proceso si se trata de un delito común; pero en cambio, si la reprimida es una infracción tributaria, dichos herederos deben asumir la defensa del causante y reemplazarlo en las sanciones que puedan corresponderle. Esto se funda en que la pena pecuniaria hace nacer un crédito en favor del Estado, dado su carácter compensatorio, crédito que correlativamente significa una disminución en el patrimonio del fallecido, debiendo los herederos recibir disminuido dicho patrimonio al heredarlo.”¹²⁹

Para suprimir las claras contradicciones del artículo 339 del Código Tributario, el legislador lo sustituyó mediante el artículo 26 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador:

*“Art.26.-SustitúyaseelArt.339porelsiguiente:“Art.339.-Muertedelinfractor.-
Laaccióncontraelautor,el
cómpliceoelencubridordeinfraccióntributaria,seextinguecon su muerte.*

*Lasancionesimpuestasalaspersonasnaturales,endecisionesfirmesyjecutoriada
s, nosontransmisibles asus herederos.”.*

La reforma corrigió las contradicciones y puso en claro que la muerte extingue definitivamente las acciones contra las infracciones y éstas no son trasmisibles a los herederos.

Hay que notar que la norma se refiere únicamente a la muerte, hecho que sólo puede ocurrir en el caso de las personas naturales, por ello, únicamente esta manera de extinguir las acciones se aplicará a infracciones tributarias cometidas por personas naturales.

Para el caso de las sociedades no se establece que la cancelación de su registro, hecho que equivale a la muerte de la persona natural, conlleve la extinción de las

¹²⁹VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 392.

acciones por infracciones tributarias, con lo cual se podría perseguir dichas infracciones aun después de cancelada la persona inmaterial, con los problemas que esto conllevaría. Tal vez en el caso de los delitos se puede admitir el inicio del proceso de juzgamiento, ya que en última instancia la responsabilidad por los mismos recaerá en los responsables del ente colectivo; pero para el caso de las contravenciones, en cuyo caso la sanción recae sobre su patrimonio, no será materialmente posible ejercer una acción sancionatoria pues con la cancelación de la sociedad ya no existirá el infractor.

4.1.6.2. La prescripción

Respecto de la prescripción de la acción para perseguir las infracciones tributarias, el artículo 340 del Código Tributario antes de su reforma decía:

“Art. 340.- Prescripción de la acción.- Las acciones por infracciones tributarias, háyase o no iniciado enjuiciamiento, prescribirán en el plazo de cinco años, en caso de delito, y de tres años en el de las demás infracciones, contados desde cuando la infracción fue cometida o desde la realización del último acto idóneo, en los casos de tentativa.”.

La Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador sustituyó este artículo por el siguiente:

“Art. 27.- Sustitúyase el Art. 340 por el siguiente: “Art. 340.- Prescripción de la acción.- Las acciones por delitos tributarios prescribirán en el plazo de cinco años, en los casos reprimidos con prisión, y en diez años en los casos reprimidos con reclusión, contados desde cuando la infracción fue cometida en los casos en los que no se haya iniciado enjuiciamiento, o de haberse iniciado desde el inicio de la instrucción fiscal correspondiente.

El plazo de prescripción de la acción se interrumpirá desde el día siguiente a la notificación de los actos determinativos de obligación tributaria, de los que se infiera el cometimiento de la infracción, hasta el día en que se ejecutorien.

Las acciones por las demás infracciones prescribirán en tres años, contados desde cuando la infracción fue cometida.

En los casos de tentativa el plazo se contará desde la realización del último acto idóneo.”.

Esta reforma buscó endurecer las normas penales y permitir a la Administración Tributaria disponer de mayor tiempo para perseguir los delitos tributarios, pero en el caso de las infracciones administrativas mantuvo el sentido anterior, estableciendo que la prescripción ocurre luego de transcurridos tres años, pero incorporó con claridad desde cuándo se debe contabilizar este plazo; es decir, que los tres años para que opere la prescripción se cuentan desde el momento en que se cometió la infracción administrativa.

4.2. Los procedimientos especiales

Como fue revisado en el capítulo anterior, la norma jurídica ha previsto contravenciones generales y especiales; dentro de estas últimas tenemos casos que serán sancionados siguiendo el procedimiento general descrito anteriormente y otros casos, como las infracciones a la ley de RUC, que deberán seguir un procedimiento diferente; además otras contravenciones, cuya sanción pecuniaria se aplicará en la forma de un recargo, tendrán un procedimiento especial, generalmente contenido dentro de un acto de control o determinación tributario.

4.2.1. Procedimiento establecido en la ley de RUC para sancionar las contravenciones

El artículo 21 de la Ley de RUC, establece un procedimiento especial para la imposición de sanciones por contravenciones:

“Art. 21.- Procedimiento Especial.- En la resolución administrativa se dejará constancia en forma pormenorizada de los hechos, antecedentes y circunstancias que han permitido llegar al descubrimiento de la infracción administrativa y la existencia del presunto infractor. El Servicio de Rentas Internas luego de oír al acusado impondrá la sanción que corresponda teniendo

en cuenta las limitaciones constantes en el artículo 383 (345) del Código Tributario, así como las circunstancias atenuantes, agravantes o eximentes de las mismas. (...)”.

Esta norma prevé un procedimiento, por el cual, las sanciones por las contravenciones contenidas en el artículo 19 de la ley de RUC, se impondrán luego de escuchar al acusado, en una resolución en la que se debe dejar constancia pormenorizada de los hechos, antecedentes y circunstancias que permitieron llegar al descubrimiento de la infracción administrativa y la existencia del presunto infractor. Este procedimiento se cumpliría en la forma de una audiencia oral de juzgamiento y la resolución adoptada se plasmará en la respectiva acta de juzgamiento, en la cual se impondrá la sanción respectiva.

Es importante destacar que en la resolución que se emita, se deberá considerar las circunstancias atenuantes, agravantes y eximentes, que dada su naturaleza, y como fue revisado anteriormente, no podrían ser aplicadas en un proceso de contravención, por el elemento que configura esta infracción.

En lo que respecta a la competencia para perseguir estas infracciones, el artículo 20 numeral 2 de la propia Ley del RUC dice que: “(...) *es competente para resolver administrativamente e imponer sanciones el Director General del Servicio de Rentas Internas mediante resolución escrita.*”, facultad que podría ser ejercida también por los Directores Regionales y Provinciales del SRI, según el mandato del artículo 9 de la Ley de creación de esta Institución.

Finalmente, en materia de recursos, el propio artículo 21 dispone:

“Cuando el presunto infractor manifiesta su inconformidad con la sanción impuesta, podrá apelar de la misma para ante el Director General del Servicio de Rentas Internas el que mediante resolución administrativa motivada resolverá lo que fuere legal. La apelación presentará ante el funcionario que levantó el acta de juzgamiento administrativo el que deberá remitir esta y sus antecedentes, conjuntamente con el escrito de apelación al Director General del Servicio de Rentas Internas, dentro del término de tres días.”

El precepto legal establece el recurso de apelación ante el Director General del SRI, que debe ser presentado en el término de tres días ante el funcionario que levantó el acta de juzgamiento. Este recurso no se encuentra regulado en el Código Tributario, por lo tanto, no tendría un procedimiento para su aplicación; por ello, de manera general, ante un acto administrativo de esta naturaleza, sería procedente la aplicación de los mismos recursos previstos para el proceso general.

Esta norma se muestra contradictoria con otras contenidas en el Código Tributario, y demuestra la dispersión que existe en los procesos sancionatorios, lo cual cotiza esta materia y entorpece el accionar administrativo para perseguir las infracciones administrativas.

4.2.2. Procedimiento sancionatorio por presentación tardía de declaraciones

El artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tipifica varios casos de contravenciones que se cometen por la presentación tardía de las declaraciones de impuestos y que reciben una sanción pecuniaria; para estos casos, el propio artículo establece que la respectiva multa la autoliquidará el contribuyente, sin necesidad de un procedimiento especial o una resolución previa impuesta por la Administración Tributaria; dicha multa se determinará y liquidará en el propio formulario de ladeclaración.

Este artículo también prevé que la Administración Tributaria determinará y liquidará la multa a la que haya lugar, cuando el propio sujeto pasivo no lo hiciera, aplicando además un recargo; este y otros casos se revisan a continuación.

4.2.3. Procedimientos de sanción incluidos en los procesos de control o determinación tributarios

Como habíamos visto, existen infracciones tributarias atípicas, que en principio no son consideradas como tales, pero por su naturaleza coercitiva y disuasiva del incumplimiento de las obligaciones legales, mantienen una naturaleza claramente

sancionatoria. Dentro de estos casos tenemos las infracciones cuya sanción pecuniaria adopta la forma de los recargos.

El caso más conocido, y polémico por la aplicación que se le dio, es el recargo del 20%, incluido en el artículo 90 del Código Tributario por el artículo 2 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y que se aplica cuando la Administración Tributaria determina un impuesto al contribuyente. En este mismo sentido, el artículo 105 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece una sanción pecuniaria de recargo por la infracción que se configura cuando el sujeto pasivo no presentó una o varias declaraciones de impuestos, hecho que se detecta durante un proceso de determinación.

Estas infracciones serán sancionadas con la imposición de los respectivos recargos, mediante las resoluciones que se emitan en los procesos de determinación. En este sentido, el procedimiento sancionador necesariamente tendrá conexión con el procedimiento determinativo, pues el recargo dependerá de la determinación propuesta por la Administración Tributaria. Lo dicho tiene sentido en el tanto y el cuanto la sanción por falta de ingreso por omisión o inexactitud dependerá siempre de la determinación efectuada, pues este se calcula a partir de la deuda determinada por el órgano fiscalizador, de forma tal que cualquier modificación de dicha cuantía, podría afectar el resultado del proceso sancionador.

Por otra parte, dicho proceso deberá seguir las formalidades previstas en los artículos 22 y siguientes, 170 A, 107 B y 107 C de la Ley de Régimen Tributario Interno, y los artículos 258 y siguientes del su reglamento de aplicación.

Una vez que el sujeto activo establezca la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, impondrá dentro de las liquidaciones de diferencias o dentro de las actas de determinación, las sanciones pecuniarias de recargo. Evidentemente estos actos administrativos se harán por escrito y deberán estar debidamente motivados.

Por otra parte, dentro de los procesos de control de obligaciones tributarias, hay dos infracciones administrativas que también recibirán una sanción en la forma de recargos:

- a) La infracción que se comete por el incumplimiento del deber de determinar el anticipo del impuesto a la renta, establecido en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y
- b) La contravención en la que incurre el sujeto pasivo quien no cumplió con la obligación de liquidar y pagar una multa en los casos de presentación tardía de las declaraciones de impuestos, según lo prescrito en el artículo 100 del mismo cuerpo legal.

En estos casos, la Administración Tributaria deberá realizar un proceso de control de estas obligaciones, garantizando el debido proceso del sujeto pasivo, e imponiendo la respectiva sanción mediante una resolución escrita debidamente motivada.

En lo que respecta a la competencia para imponer estas sanciones, por su carácter accesorio al proceso de control o determinación tributario, serán competentes los funcionarios que tienen la potestad de ordenar y resolver dichos procesos, es decir, el Director General, y los directores Regionales y Provinciales del Servicio de Rentas Internas, u otros funcionarios por delegación de éstos.

En materia de recursos, se aplicarán los recursos propios establecidos por los artículos 115 y siguientes, 140 y siguientes, y, 217 y siguientes del Código Tributario, para los actos administrativos.

CAPÍTULO V

5. LAS SANCIONES POR CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

5.1. Las Sanciones

El Estado procura armonía en la conducta humana haciendo efectivo el derecho, ello por medio de una estructura de derecho, dentro de la cual se encuentra la sanción, entendiéndose como el *“Castigo impuesto conforme a la ley por los jueces o tribunales a los responsables de un delito o falta.”*¹³⁰.

Acosta Romero define a la sanción como el castigo que aplica la sociedad a través del derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad. Las sanciones en el campo administrativo tienen una diversa gama, que va desde las nulidades de los actos, la suspensión, la amonestación, el cese, la clausura, la revocación de concesiones, y la multa.¹³¹

La sanción es un medio por el cual se reprime la conducta que infringe la ley, imponiendo una pena a título de escarmiento o correctivo, también, como se puede apreciar, al parecer es lo mismo “pena” que “sanción”, aunque hay quienes sostienen: *“las penas llevan consigo la idea de expiación y en cierta forma de retribución y las medidas de seguridad (sanción) sin carácter aflictivo alguno, intentan de modo fundamental evitar nuevos delitos.”*¹³²

En realidad, el ordenamiento jurídico no establece una diferencia entre la pena y la sanción, y por el contrario, en muchos casos la ley los mencionan como sinónimos, pero no por ello se debe de confundir la sanción y la pena, ya que aquella como lo diferencia Sergio Francisco de la Garza es el género que comprende la pena, y que en estricto sentido tiene finalidad reparatoria y la pena es la sanción que tiene un propósito

¹³⁰ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésimo tercera edición, versión web, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>.

¹³¹ ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General de Derecho Administrativo*, p. 832.

¹³² *Ibidem.*, p. 850.

intimidatorio, represivo y punitivo.¹³³

La sanción, en estricto sentido, es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado, y cuya imposición busca los siguientes fines:¹³⁴

- a) La observación de las normas, lo que conlleva a su cumplimiento forzoso.
- b) Cuando no sea posible lograr de manera coactiva la realización de una norma, la sanción puede consistir en obtener del infractor una cantidad económica equivalente a la obligación incumplida, o sea, reparación del daño o indemnización.
- c) Cuando el daño sea irreparable, la sanción consistiría en un castigo que restrinja los derechos del infractor, es decir como la destitución, la revocación, el decomiso o la privación de libertad.

La coerción es una de las características de las normas jurídicas. Sin ella no serían cumplidas; por lo tanto, para que se cumplan las normas administrativas, el poder público debe contar con los medios necesarios para hacer cumplir sus determinaciones. La Administración Tributaria ejerce su potestad al sancionar a aquellos contribuyentes que omitan cumplir con sus deberes tributarios.

Por otro lado, cabe aclarar que no es lo mismo sanción que coacción, tal como lo dice Eduardo García Maníes:

“La sanción no debe ser confundida con los actos de coacción. Aquella es una consecuencia normativa de carácter secundario; éstos constituyen su aplicación o realización efectiva. Coacción es, por tanto, la aplicación forzada de la sanción. Cuando un juez dicta sentencia, condenando a una persona a que pague lo que debe, aplica una sanción; pero si el demandado no cumple voluntariamente con el fallo, tiene el actor derecho a pedir que la sanción se imponga por la fuerza. El secuestro de bienes del deudor, y el remate de los mismos por el poder público, a fin de dar cumplimiento a la resolución judicial,

¹³³DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 895.

¹³⁴DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto, *Compendio de Derecho Administrativo*, p. 2.

*representan en el caso del ejemplo, una forma de coacción.”*¹³⁵

La sanción es la represión que aplica el Estado a través del derecho, en uso de medios y de la forma que marquen las leyes para su ejecución, por violaciones a diversas disposiciones legales, sirviendo a su vez como medida intimidatoria, previniendo y asegurando el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos para mantener el orden público establecido.

5.1.1. Sanciones administrativas tributarias

Las sanciones aplicables a las infracciones administrativas, serán también administrativas, y las impondrá el órgano fiscal, que cuenta legalmente con la facultad sancionadora¹³⁶ que reprime el incumplimiento de los contribuyentes, su actuación es autónoma y no necesita pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional.

En este sentido, Villegas expone:

“Otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello, el Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Éstas son las sanciones represivas o penas, como, por ejemplo, las privativas de la libertad.

*Sin embargo, no todas las sanciones son penas. Existen sanciones que sólo tienden a la privación de lo ilícitamente obtenido, tratando de restablecer el orden externo existente antes de la violación. (...)*¹³⁷

Por lo tanto, la sanción es el medio coercitivo con que cuenta la norma tributaria y el órgano recaudador para forzar su cumplimiento en caso de que el sujeto pasivo incumpla con sus obligaciones. El objetivo primordial es una imposición de carácter represivo por la comisión de una conducta que contraviene la norma legal y como

¹³⁵ GARCÍA MANÍES, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, p. 298.

¹³⁶ Artículo 70 del Código Tributario.

¹³⁷ VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 390.

consecuencia jurídica del no acatamiento de dicha norma jurídica, revistiendo a su vez una hipótesis preventiva basada en una naturaleza intimidatoria.

La sanción cumple una tarea importante en el sistema recaudatorio; es decir, en caso de no existir un medio coercitivo, difícilmente los particulares cumplirían en forma correcta con sus obligaciones tributarias.

Con las reformas de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se incorporaron al ordenamiento jurídico mayores obligaciones impositivas y las sanciones se agravaron; buscando que el contribuyente cumpla con sus deberes y obligaciones fiscales, en la forma y en los plazos adecuados.

El incremento de los deberes tributarios de los contribuyentes, distintos del pago de impuestos, se ven necesarios en la medida que éstos coadyuvan en la actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria; sin embargo, con este acrecentamiento de cargas al sujeto pasivo, crece también la posibilidad de que cometa más infracciones y con ellas la contingencia de ser sancionado por su incumplimiento; eso explica el incremento de los procesos por sanciones tributarias en los últimos años.

5.1.1.1. Naturaleza jurídica de las sanciones administrativas

La multa ha tenido un objetivo o finalidad primordial, la de castigar o reprimir la conducta prohibida o ilícita. Desde que se tiene noción del delito, el castigo surge como una consecuencia aparejada a él, de allí nace la “pena”. Tras la pena surge el concepto de sanción; así, con la sanción o pena se reprimían los actos delictivos, dentro de los cuales se encontraban los que se castigaban en forma económica, con una multa.

La multa era considerada una pena para las personas que gozaban de dinero, surgiendo desde ahí la crítica de lo injusto que en cierto caso podría resultar tal sanción. En Roma el destino de la multa era diferente en delitos públicos que en privados, en los primeros, el pago de la multa era destinado al Estado y en los segundos, el pago de la multa era destinado al ofendido, pero ambos con la finalidad en común de reprimir o castigar a los infractores. Del derecho romano, el vocablo “multa”, pasó al derecho europeo; y España la introdujo en sus colonias a través de sus ordenanzas y cédulas

reales que se reunieron en la “Recopilación de Leyes de los Reinos de las Indias”.¹³⁸

La multa siempre ha caminado en paralelo con los actos del administrado como medio coercitivo y para no quebrantar el orden público, asegurando la eficacia y regularidad de las necesidades de los gobernantes.

La multa proviene como consecuencia de una violación, derivada de una sanción en general, que consiste en el pago al Estado de cierta cantidad de dinero por aquella violación a la norma, teniendo una repercusión al infractor o consecuencia jurídica acorde a la materia de que trate.

5.1.1.2. Finalidad y destino de la multa

En materia fiscal, la multa puede ir aparejada de otra sanción, siendo por lo regular de carácter represivo y actuando como beneficiario el Estado, ello con independencia de la sanción penal.

Así mismo, la multa tiene como objetivo que el Estado mantenga el orden público a través de un castigo en mayor o menor grado, además de una finalidad intimidatoria, evitando la reincidencia de los particulares, pero sin dejarlos sin solvencia económica; y se convertirá en un ingreso para el Estado.

5.1.1.3. Fundamento constitucional de la multa

El numeral 3 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador dice:

“Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. (...)”

Con este precepto, la Constitución recoge el principio de legalidad que debe reunir, tanto la infracción como la pena; en este sentido, la sanción se encuentra

¹³⁸LOMELÍ CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, p. 33.

reconocida constitucionalmente pero siempre con la limitación para que éstas, se encuentren expresamente establecidas en la propia constitución o en la ley.

5.1.1.3.1. Inaplicabilidad de la imposición de dos sanciones por la misma conducta

Respecto de la tipificación de infracciones administrativas, el artículo 315 del Código Tributario, es en extremo general, y lo establecido en el primer inciso del artículo 349 que instituye que la cuantía de la multa por contravenciones se aplica “*sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas*”¹³⁹, en la práctica podría ocasionar que las autoridades determinen a los contribuyentes dos infracciones y dos sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por ejemplo, la falta de entrega de comprobantes de venta, se encuentra descrito como una contravención en el numeral 22 del Anexo 1 al Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias¹⁴⁰:

No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
21	No emisión de comprobantes de venta por la realización de cualquier operación mercantil incluso si la traslación se realiza a título gratuito	Contravención	B	Artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 41 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Por lo tanto, para la Administración Tributaria esta conducta corresponde a una contravención. Esta consideración se explica porque el artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece, en su primer inciso, la obligación de los sujetos pasivos de los impuestos al valor agregado y a los consumos especiales, de emitir comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que realicen; este deber legal, puede ser entendido como un deber formal según el numeral e) del numeral 1 del artículo 96 del Código Tributario, y su incumplimiento se tipifica como contravención de acuerdo con el artículo 315 y 348 del mismo código.

¹³⁹ Primer inciso del artículo 349 del Código Tributario, sustituido por el artículo 34 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

¹⁴⁰ Anexo al Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias.

Sin embargo, la falta de entrega de comprobantes de venta por los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado, se entiende como un delito según el inciso final del artículo 64 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

“El no otorgamiento de facturas, boletas, Notas o comprobantes de venta constituirá un caso especial de defraudación que será sancionado de conformidad con el Código Tributario.”

Es decir, la autoridad administrativa, por una parte, puede imponer una multa por esta infracción, y por otra parte, la norma prevé que la misma conducta se sanciona como un delito tributario.

Ejemplos de un hecho sancionado más de una vez lo tenemos en el inciso final del artículo 19 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes, que sanciona la falta de presentación del RUC tanto con una sanción de multa (el 2.5% de los activos sociales del contribuyente), como con la sanción de clausura.

Como podemos ver, por un solo hecho, o la misma omisión, la autoridad puede determinar dos infracciones, sancionadas de distinta manera, o imponer más de una sanción, lo cual inobserva el principio constitucional de derecho “non bis in ídem” consagrado en el literal i) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución.

En este sentido, ninguna autoridad puede juzgar o procesar más de una vez a una misma persona por la misma causa y por la misma materia; lo cual debe amalgamarse con el principio de derecho penal que prohíbe que se impongan por una sola conducta, diversas sanciones; es decir, la autoridad judicial o administrativa solamente puede imponer una sanción por un mismo hecho.

El principio “non bis in ídem” no se limita al ámbito penal, sino que se aplica también en materia fiscal, puesto que representa una garantía de seguridad jurídica, misma que debe regir en todas las ramas del derecho, ya que tiene como propósito la protección del gobernado ante cualquier conducta abusiva por parte de las autoridades públicas.

5.1.1.4. Clasificación de la sanción administrativa

Acosta menciona que la forma de clasificar las sanciones debe ser de acuerdo con la finalidad que persiguen y la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción.¹⁴¹

La sanción es consecuencia jurídica de carácter secundario, siendo de carácter primario el deber cuyo incumplimiento le da origen, pudiendo ocurrir que la sanción se traduzca relativamente al sancionado, en uno o varios deberes impuestos por la norma sancionadora, y que esos deberes puedan coincidir materialmente con aquellos otros cuya inobservancia hace al incumplido acreedor a un castigo.

En esta línea, las sanciones administrativas pueden devenir en cualquiera de las siguientes formas:

- a) El cumplimiento forzoso, que es una sanción que tiene como finalidad obtener coactivamente la observancia de una norma infringida, y
- b) El castigo, que por lo general su finalidad inmediata es aflictiva, no persigue el cumplimiento del deber jurídico incumplido ni la obtención de prestaciones equivalentes.

También, las sanciones pueden ser:

- a) No pecuniarias, las que imponen cargas o restringen derechos, todas ellas no apreciables en dinero, y
- b) Pecuniarias, que son gravámenes apreciables de dinero, impuestos al sujeto pasivo.

En este sentido, nuestro Código Tributario, en su artículo 323, trae consigo todas las sanciones que son aplicables para las infracciones tributarias en general, entre las cuales tendremos sanciones no pecuniarias y pecuniarias:

5.1.1.4.1. Sanciones no pecuniarias

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 861.

Entre las sanciones no pecuniarias aplicables a las infracciones administrativas, tenemos las siguientes:

- a) La clausura y suspensión de actividades: clausura significa cerrar o concluir; ambas sanciones se traducen en el cierre o restricción de la realización de una actividad o negocio de forma temporal, la suspensión de actividades se aplica en los casos en los cuales no es posible aplicar la sanción de clausura.
- b) Suspensión o cancelación de inscripciones o registros: La suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes requeridas para el ejercicio del comercio o de la industria.
- c) Incautación definitiva: es la pérdida del derecho de dominio de un bien.

Algunas de estas sanciones se encontraban detalladas en los artículos 333 y siguientes del Código Tributario, pero fueron eliminados por el artículo 24 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y en su lugar, varias de ellas fueron reformuladas e incluidas como artículos innumerados agregados a continuación del artículo 329, mediante el artículo 21 de la misma norma reformativa.

5.1.1.4.2. Sanciones pecuniarias

Dentro de las sanciones pecuniarias aplicables a los casos de infracciones administrativas tendremos exclusivamente a la multa, que es la cantidad de dinero que pagará el infractor en represión a una conducta que contravino sus deberes formales o las normas legales adjetivas tributarias, y adoptarán varias acepciones, que repercuten en mayor o menor grado al infractor.

Así lo expone Villegas, al referirse a las sanciones tributarias:

“(...) Esas sanciones compensadoras no tienen carácter penal sino civil. Tienen este carácter compensatorio los llamados “recargos e intereses”, siempre que sean moderados y que simplemente compensen la pérdida sufrida. Por ejemplo, los intereses moderados semejantes a los vigentes en plaza que estipulan como sanción por mora algunas leyes impositivas.

Existen, por último, otras sanciones que son represivas porque castigan, pero además tienen un fin práctico de tipo resarcitorio. Tales son las sanciones llamadas mixtas, como las multas fiscales. (...).¹⁴²

Por lo tanto, según sea el caso, las sanciones pecuniarias aplicables a las infracciones administrativas pueden ser:

- a) La multa propiamente dicha: la cual se impondrá por el cometimiento de infracciones administrativas en general, que se originan dentro o fuera de los procesos de determinación o control tributarios, y que se determinarán en un procedimiento separado del determinativo o de control, es decir según el proceso establecido en el artículo 363 del Código Tributario.
- b) La imposición de recargos: los recargos se originan cuando la declaración de tributos no ha sido presentada dentro de los plazos que marca la ley o el reglamento, entendiéndose éste como la sanción por no cumplir a tiempo con la presentación y pago en la obligación fiscal. Además, los recargos se producirán cuando la Administración Tributaria determine el impuesto u otras obligaciones tributarias de un contribuyente.

5.2. Las sanciones por contravenciones en el caso ecuatoriano

Las sanciones aplicables a las infracciones tributarias en general se encuentran detalladas en el artículo 323 del Código Tributario, reformado por el artículo 15 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, de las cuales, las más comunes, en el caso de las contravenciones son: a) la multa, y b) la clausura del establecimiento o negocio.

En este trabajo se pretende analizar exclusivamente la sanción de multa; sin embargo, mencionaremos brevemente la sanción de clausura por su importancia, especialmente en los primeros años de vida del Servicio de Rentas Internas, en los cuales se buscaba principalmente que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, y a través de la coerción, se intentó fomentar la cultura tributaria; no obstante, en los últimos años esta medida ha perdido vigencia.

¹⁴² VILLEGAS, Héctor B., Op. Cit., p. 390.

5.2.1. La clausura

El primer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 329 del Código Tributario, establece que la clausura conlleva la suspensión de todas las actividades en el establecimiento clausurado, por lo tanto, esta medida busca impedir el normal desenvolvimiento económico de un contribuyente durante el plazo que dure la sanción; además, esta norma establece que ninguna clausura durará más de 3 meses, salvo los casos previstos en la ley; en el caso que la clausura afecte a terceros, el contribuyente contraventor responderá de los daños y perjuicios que se causen por la imposición de esta sanción.

5.2.1.1. Casos generales de contravenciones sancionadas con clausura

La sanción de clausura, de manera general, se origina por tres casos establecidos en la Disposición General Séptima de la ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley 99-24), publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999:

“i) Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aún cuando en la declaración no se cause impuestos;

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

*iii) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.”*¹⁴³

Todos estos casos corresponden a infracciones tipificadas como contravenciones, según la definición establecida en los artículos 315 y 348 del Código Tributario, y para su imposición se deberá seguir el procedimiento establecido en el literal b) de la misma disposición de la Ley 99-24:

¹⁴³ Literal a) de la Disposición General Séptima de la Ley 99-24, Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas.

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

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

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

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

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

Es importante señalar que esta sanción de clausura no se levantará mientras no se cumplan las obligaciones que la generaron y mientras no haya transcurrido el tiempo de sanción; es decir, en estos casos no se aplicará el límite previsto en el primer artículo innumerado agregado a continuación del artículo 329 del Código Tributario; además, esta disposición legal establece que en estos procesos sólo cabe la impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, la misma que no suspende la medida.

5.2.1.2. Casos especiales de clausura previstos en las leyes tributarias

Adicionalmente a los casos previstos en la Ley 99-24, existen otros casos de contravenciones que se sancionan con la clausura:

- a) La falta de exhibición del RUC, según lo establecido en el artículo 19 de la Ley de RUC, también es sancionada con la clausura, legalmente no se ha previsto un procedimiento para imponer esta sanción, por lo que se debería seguir el procedimiento establecido en el Decreto Ejecutivo No. 1494, publicado en el Registro Oficial No. 500, del 6 de enero de 2009.
- b) El artículo 88 de la Ley de Régimen Tributario Interno sanciona con la clausura a los sujetos pasivos del ICE que se encuentren en mora de declaración y pago del impuesto por más de tres meses, para lo cual se deberá seguir el procedimiento previsto en el mismo artículo.
- c) El artículo 97.14 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que son causales adicionales de clausura, aplicables a los contribuyentes sujetos al RISE, los siguientes:

“1) No actualizar el RUC respecto de los establecimientos y la actividad económica ejercida. La clausura se mantendrá luego de los siete días, hasta que el infractor haya cumplido con la obligación de actualizar su registro, sin perjuicio de la aplicación de la multa que corresponda.

2) Encontrarse retrasados en el pago de tres o más cuotas. La clausura se mantendrá luego de los siete días, hasta que el infractor haya cumplido con el pago de las cuotas correspondientes.

3) Registrarse en una categoría inferior a la que le corresponda, omitir su recategorización o su renuncia del Régimen. La clausura se mantendrá luego de los siete días, hasta que el infractor haya cumplido con su recategorización o renuncia de ser el caso.

4) No mantener los comprobantes que sustenten sus operaciones de ventas y compras aplicadas a la actividad, en las condiciones que establezca el Servicio de Rentas Internas.”¹⁴⁴

Para la aplicación de la clausura, se debe seguir el mismo procedimiento establecido en el literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley 99-24, con la diferencia de que la clausura será únicamente por un plazo de siete días.

5.2.2. Las sanciones pecuniarias

Las sanciones pecuniarias serán el centro de estudio de este trabajo, y en el caso ecuatoriano adoptan dos formas; a) multas, y b) recargos.

5.2.2.1. *Las multas por contravenciones tributarias*

Respecto a las sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias, el legislador ecuatoriano estableció un rango de multas general y ha concebido casos especiales.

5.2.2.1.1. Multas de aplicación general

Las multas generales establecidas en nuestro ordenamiento jurídico para los casos de contravenciones tributarias, antes de las reformas de Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se encontraban establecidas en el artículo 46 de la Ley 51, publicada en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993, reformado por el literal a) del artículo 49 de la Ley 99-24, y prescribía:

“Las faltas reglamentarias definidas en el Código Tributario y demás leyes tributarias serán sancionadas con multas de hasta cien unidades de valor constante (100 UVC’s). Las contravenciones, con multas de hasta doscientas unidades de valor constante (200 UVC’s).”

¹⁴⁴ Artículo 99.14 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Por otra parte, la Ley de Transformación Económica del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 34 del 13 de marzo de 2000, mejor conocida como la Ley Trole 1, establecía en su artículo 12 que en todas las normas vigentes en las que se haga mención a UVC's, se entenderá que cada UVC tiene un valor equivalente a dos coma seis dos ocho nueve (2,6289) dólares de los Estados Unidos de América.

Por lo tanto, anteriormente las multas por contravenciones tenían un tope de 525,78 dólares, sin embargo no existían en ese entonces, ni en la actualidad, reglas establecidas en la ley para gradar este rango de multas. Este es uno de los motivos por el que se expidió la Resolución No. 117, la cual, si bien por una parte regulaba el valor de las multas para ciertas infracciones administrativas, también creaba otras infracciones de forma inconstitucional. Esta resolución, sin embargo, venía a limitar la discrecionalidad de los funcionarios al momento de imponer sanciones y fue necesaria en su momento.

Posteriormente, la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, reformuló profundamente los ilícitos regulados en el libro cuarto del Código Tributario, y con ello endureció las sanciones a imponerse.

Para el caso de las contravenciones, el artículo 34, sustituyó la tipificación de varios casos de contravenciones, que anteriormente se encontraban descritos en el artículo 349, y en su lugar estableció la sanción a imponer en este tipo de infracciones:

“Art. 34.- Reemplácese el Art. 349 por el siguiente: “Art. 349.- Sanciones por Contravenciones.- A las contravenciones establecidas en este Código y en las demás leyes tributarias se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.

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

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

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

De la norma transcrita se puede ver con claridad cómo las sanciones se agravaron en más del doscientos por ciento (200%) con respecto al régimen anterior, y además se puede extraer varios elementos importantes:

- a) El legislador mantuvo un rango de multa para sancionar las contravenciones, no inferior a 30 dólares ni superior a los 1,500 dólares.
- b) Si la multa se impone por obligaciones periódicas, la multa en cada periodo no podrá exceder el rango antes señalado.
- c) Los límites referidos anteriormente, no son aplicables en los casos en los cuales otras normas legales prevean una sanción específica y distinta de la mencionada en este artículo, con lo cual, se contempla la posibilidad de sanciones especiales para infracciones concretas.
- d) Pagar la multa no exonera al contribuyente, responsable o tercero, del cumplimiento de la obligación tributaria o del deber formal que le fue exigido.

5.2.2.1.2. Multas especiales previstas en las leyes tributarias

Al igual que las infracciones especiales previstas en otras leyes tributarias, estas leyes han establecido sanciones pecuniarias especiales para determinadas conductas infractoras:

- a) Ley de Registro Único de Contribuyentes, establece en su artículo 19, seis casos particulares de contravenciones, los cuales son sancionados por la autoridad administrativa con la multa general; sin embargo, este artículo contempla un caso adicional de contravención que se configura por la falta de presentación del RUC, infracción que recibe una sanción pecuniaria del 2.5% de los activos sociales, esta sanción según su configuración, es únicamente aplicable a las personas jurídicas, pues la sanción recae precisamente sobre el activo social.

b) En artículo innumerado agregado a continuación del artículo 22 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece una multa de hasta 15.000 dólares por la falta de presentación de anexos y el informe de operaciones con partes relacionadas, o si dicha información adolece de errores o mantiene diferencias con la declaración del Impuesto a la Renta.

c) El artículo 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece varias obligaciones para los agentes de retención, y tipifica varias contravenciones que recibirán una sanción pecuniaria:

- El numeral 1 de este artículo sanciona los casos en los cuales no se efectúa la retención o se la realiza en forma parcial, con una multa equivalente al valor total (100%) de las retenciones que no se efectuaron; y la norma adiciona a la sanción el valor que correspondería a los intereses de mora. La adición de intereses a la multa no queda claro, ya que podría tratarse de la imposición de un recargo que agrava la sanción que en la práctica no es fácil de calcular, ya que el interés, de manera general se genera por cada período de retraso, o se está creando la figura del interés sobre el valor de la multa, lo cual no está permitido al tratarse de una sanción.

La explicación más coherente puede provenir de un rezago del anterior artículo 50¹⁴⁵, que obligaba al agente de retención que incurrió en esta infracción a asumir dicha retención, y con ello a liquidar las multas e intereses previstos en el artículo 100 de esa Ley, para los casos de retraso en la presentación de la declaración de impuestos.

- El numeral 2 del artículo 50, precisamente sanciona el retraso en la presentación de la declaración con el recargo establecido en el artículo 100.
- Finalmente, el numeral 3 establece una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del monto de la retención por la falta de entrega del comprobante de retención, y tipifica la reincidencia de esta contravención como defraudación.

¹⁴⁵ El artículo 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno fue reformado por el artículo 103 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

- d) Los artículos 72 y 73 sancionan a los exportadores, a la Junta de Beneficencia de Guayaquil, al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor, a las universidades y escuelas politécnicas, a las agencias especializadas internacionales, organismos no gubernamentales y las personas jurídicas de derecho privado que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales, con una multa equivalente al doble del valor con el que se intentó perjudicar al fisco, en el caso que se presente información falsa con la que se pretende obtener la devolución del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes o servicios.
- e) El artículo 106 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece una sanción pecuniaria para todos los sujetos pasivos que no entreguen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas dentro del plazo otorgado para el efecto. Anteriormente la multa para esta contravención era de 10 a 100 salarios mínimos vitales; posteriormente, con el artículo 146 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se agravó la sanción estableciendo el rango de 30 hasta 1.500 dólares.

Recientemente, esta norma ha recibido una nueva reforma, esta vez por los literales e) y f) del artículo 1 de la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Registro Oficial No. 847 del 10 de diciembre de 2012, en donde las multas para esta contravención se fijan en un rango de 1 a 6 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general para los contribuyentes en general, y, de 100 hasta 250 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general para las instituciones financieras sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y las organizaciones del sector financiero popular y solidario, sujetas al control de la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria.

- f) Para el caso de los funcionarios públicos que incurran en el cometimiento de contravenciones, por la inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, según el artículo 103 del Código Tributario, recibirán una multa de 30 hasta 1.500 dólares y la

reincidencia se sanciona con la destitución del cargo; sin embargo, la misma infracción es sancionada por el cuarto inciso del artículo 111 de la Ley de Régimen Tributario Interno, con una multa de 23,68 a 473,68 dólares, la reincidencia se sanciona con el doble de la multa anterior y si se persiste en el cometimiento de la infracción, la sanción será la destitución del cargo.

Como podemos ver, ambas normas establecen dos sanciones distintas para la misma conducta infractora, por lo cual, en atención a la máxima penal que prescribe el in dubio pro reo, en la práctica se debería aplicar la multa más favorable al infractor.

Algo importante a mencionar es que el artículo 111 también establece una multa administrativa adicional a las sanciones a que hubiera lugar cuando un funcionario incurre en los delitos contra la Administración Pública, regulados en el Título III del Libro II del Código Penal, la multa adicional en estos casos es de 23,68 a 473,68 dólares.

5.2.2.2. Sanciones por contravenciones que adoptan la forma de recargos

Los recargos tributarios son cantidades adicionales que el sujeto pasivo debe pagar cuando no ha cumplido en tiempo y en forma la obligación tributaria; en este aspecto, el recargo se muestra como un gravamen que incrementa la deuda tributaria.

La naturaleza jurídica de varios recargos, contenidos en nuestra ley tributaria, es la de sanciones pecuniarias, que responden a conductas que necesariamente deben tipificarse como infracciones administrativas, ya que los recargos son impuestos por acciones u omisiones antijurídicas cometidas por los sujetos pasivos, y buscan precisamente obligar que estos cumplan de forma correcta con sus obligaciones.

5.2.2.2.1. Recargo por presentación atrasada de declaraciones de impuestos

Todas las legislaciones tributarias establecen gravámenes para los contribuyentes que presentan fuera del tiempo debido sus declaraciones de impuestos; estos gravámenes en la mayoría de casos adoptan la figura de recargos.

El caso ecuatoriano no es distinto a esta realidad, y la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 100, con una reforma pequeña pero necesaria hecha por el artículo 142 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establece claramente un recargo por la presentación atrasada de las declaraciones de impuestos:

“Art. 100.- Cobro de multas.- Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto.

Para el caso de la declaración del impuesto al valor agregado, la multa se calculará sobre el valor a pagar después de deducir el valor del crédito tributario de que trata la ley, y no sobre el impuesto causado por las ventas, antes de la deducción citada.

Cuando en la declaración no se determine Impuesto al Valor Agregado o Impuesto a la renta a cargo del sujeto pasivo, la sanción por cada mes o fracción de mes de retraso será equivalente al 0.1% de las ventas o de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período al cual se refiere la declaración, sin exceder el 5% de dichas ventas o ingresos. Estas sanciones serán determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa.

Si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.

Las sanciones antes establecidas se aplicarán sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento y, en caso de concurrencia de infracciones, se

aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto por el Libro Cuarto del Código Tributario.

Para el cómputo de esta multa no se tomarán en cuenta limitaciones establecidas en otras normas.”¹⁴⁶

Lo primero a considerar es la infracción tributaria que se configura y por la cual se establecen estas sanciones, anteriormente decíamos que constituye un deber formal del contribuyente presentar las declaraciones de impuestos¹⁴⁷, pero esta obligación deber ser cumplida en la forma y en los plazos previstos por las normas legales, por ello, la ley de Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, y otras normas legales y reglamentarias, han establecido dichos procedimientos y fijado los plazos para la presentación de cada tributo.

Por ello, tanto la falta de presentación como la presentación fuera de tiempo de las declaraciones, se tipifican como contravenciones, y en cada caso se castigan con la imposición de sanciones de distinta naturaleza, clausuras, multas y recargos, ya que esta infracción como ninguna otra perjudica a la recaudación y afecta los procesos de control tributarios.

Volviendo al recargo establecido en el artículo 100, podemos revisar varios casos:

- a) Cuando la declaración presentada con retraso tiene un impuesto causado la multa será equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso, la cual en ningún caso excederá del 100% de dicho impuesto; para el caso del IVA, el recargo se calculará del valor a pagar, luego de restar el respectivo crédito tributario. Esta norma establece la sanción para la presentación tardía de declaraciones, por ello la sanción puede haber para cualquier impuesto, recordemos que hay otros impuestos regulados en leyes distintas de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁴⁶ El artículo 142 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador sustituyó el tercer inciso del artículo 100 incluyendo al IVA dentro de las multas en las cuales no se determina impuesto a pagar.

¹⁴⁷ Literal d) del numeral 1 del artículo 96 del Código Tributario.

- b) Cuando en la declaración no se determine impuesto, la sanción por cada mes o fracción de mes de retraso será el 0.1% de las ventas o de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período al cual se refiere la declaración, sin exceder el 5% de dichas ventas o ingresos. Esta sanción, en sentido estricto, solo cabe respecto del impuesto a la renta y del IVA, pues la norma es muy clara al establecer la sanción en el retraso de la presentación de la declaración de estos impuestos, más debería extenderse al resto de impuestos fiscales que existen en la actualidad.

En ambos casos estas sanciones deben ser determinadas, liquidadas y pagadas por el propio declarante, en el mismo formulario de la declaración, y sin que exista necesidad de resolución administrativa previa; sin embargo, si no se lo hiciera, la Administración Tributaria las puede determinar y liquidar aumentadas en un 20%, lo cual hace más gravoso el recargo.

Finalmente, dentro de este esquema hay una conducta que no recibe un recargo, y se produce cuando la declaración presentada tardíamente no tiene valores a pagar; es decir, presenta valores de ingresos e impuesto en cero, en este caso habría que preguntarse si existe una infracción, ya que el deber formal establece únicamente la obligatoriedad de su presentación y el artículo 100 se refiere a dos casos en los que la presentación tardía genera una infracción y una sanción pecuniaria; sin embargo, a decir del Servicio de Rentas Internas sí existe una infracción, y por ello la sanción se reguló en el instructivo de sanciones pecuniarias, en el cual se plasmó diversas multas para estos casos.

5.2.2.2.2. Recargo del 20% sobre el principal en obligaciones tributarias determinadas por la Administración Tributaria

Como se había analizado anteriormente, el recargo del 20 % sobre el principal en los casos de determinación directa de impuestos, fue una reforma controvertida, principalmente por la naturaleza jurídica de éste. La reforma estableció que cualquier glosa que imponga la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad determinadora, irá acompañada además de un recargo del 20% del valor determinado,

norma que reviste una naturaleza sancionadora según el criterio jurisprudencial emitido por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia.

El Servicio de Rentas Internas aplicó esta sanción a todas las determinaciones que realizó de los años 2004, 2005, 2006 y 2007 a distintos contribuyentes; es decir, aplicó el recargo de manera retroactiva, ya que para la Administración Tributaria dicho recargo constituía una indemnización. Como revisamos antes, esta interpretación fue incorrecta, ya que el recargo busca el cumplimiento forzoso y adecuado de las obligaciones tributarias relativas con la declaración de impuestos por parte de los contribuyentes, lo que le reviste de una naturaleza de sanción, por lo cual su aplicación es irretroactiva.

En este sentido, la Constitución, en su artículo 76, al referirse a las garantías del debido proceso, las mismas que se deben observar en todos los procedimientos, administrativos y contenciosos, en los que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, establece lo siguiente:

“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 procedimiento.”.

Este precepto concuerda con el artículo 2 del Código de Procedimiento Penal, que al referirse al principio fundamental de legalidad dentro del régimen sancionatorio, textualmente establece lo siguiente:

“Art. 2.- Legalidad.- Nadie puede ser reprimido por un acto que no se halle expresamente declarado como infracción por la ley penal, ni sufrir una pena que no esté en ella establecida.

La infracción ha de ser declarada y la pena establecida con anterioridad al acto.”.

Finalmente, el segundo inciso del artículo 11 del Código Tributario, señala que las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse en períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día siguiente al año calendario y desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.

En virtud del principio universal del derecho sobre la irretroactividad de la ley, más aun en el caso de la ley penal, la Administración Tributaria debía aplicar el artículo 90 del Código Tributario, para todas aquellas determinaciones correspondientes a ejercicios fiscales del 2008 en adelante, y no para aquellas que correspondan a ejercicios fiscales anteriores, como ocurrió a las determinaciones de los años 2004, 2005, 2006 y 2007.

5.2.2.2.3. Otros recargos

La Ley de Régimen Tributario Interno contempla otros recargos:

- a) El artículo 41, al referirse a la forma en la que se paga el impuesto a la renta, establece la obligación de determinar el anticipo para este impuesto, y su literal h) menciona que en el caso en el que el declarante no cumpla con esta obligación, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo con un recargo del 20% del valor del anticipo como sanción por el incumplimiento.
- b) El artículo 105, prescribe que la falta de declaración de impuesto por los sujetos pasivos, comprobada dentro de la realización de actos de determinación de la Administración Tributaria, será sancionada, sin necesidad de resolución administrativa previa, con una multa equivalente al 5% por mes o fracción de mes, y se calculará sobre el monto del impuesto causado; esta sanción se liquidará directamente en las actas de determinación.

5.3. Cálculo de las sanciones pecuniarias

El numeral 3 del artículo 76 de la Constitución de la República, señala:

“Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como una infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la Ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.”.

Además, el cálculo de las sanciones pecuniarias tiene que regirse al principio de proporcionalidad entre las sanciones y las penas establecido en el numeral 6 del artículo 76 de la Constitución: *“La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.”.*

Las disposiciones constitucionales establecen el principio de legalidad y proporcionalidad respecto de las infracciones y de las penas o sanciones; es decir, manifiesta la imposibilidad de juzgar o procesar a un individuo, por faltas que no estaban tipificadas como tales al momento de cometerse, y de imponerse una pena que no esté debidamente regulada en la ley, además de que ésta debe guardar una proporcionalidad con la infracción.

En este sentido, los recargos mantienen esta proporcionalidad al ser, en todos los casos, cálculos proporcionales respecto al impuesto, ingresos u otros; sin embargo, con las reformas de diciembre del año 2007, y otras posteriores, el legislador no llegó a establecer una verdadera proporcionalidad entre las infracciones y sanciones administrativas.

Para los casos de sanciones pecuniarias generales, en la legislación tributaria actual no hay ningún parámetro para gradar la multa; a más de un ambiguo y poco claro artículo 329 del Código Tributario, del cual la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador se limitó a sustituir su tercer inciso por el siguiente: *“Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias.”.*

Con el agravamiento de las multas por infracciones administrativas y el aumento de los procesos sancionatorios, se creó malestar en los contribuyentes, ya que en las resoluciones expedidas no se explicaba los criterios utilizados para el cálculo de las multas; esta problemática, sumada a la falta de parámetros legales para la regulación y gradación de estas sanciones, acentuó la sensación de discrecionalidad y arbitrariedad de la Administración Tributaria en la imposición de las sanciones.

5.3.1. Límites de la discrecionalidad de la Administración Tributaria al imponer sanciones pecuniarias

La potestad o actividad reglada de la administración, en la cual el legislador se ha reservado para sí, la determinación del quién, cómo y cuándo, debe realizarse la actuación del órgano administrativo, se contrapone a la potestad discrecionalidad, también enmarcada de la ley, pero que a diferencia de la anterior, permite a la autoridad administrativa decidir entre dos o más alternativas igualmente justas, en miras del interés público, cuando la ley les otorga esta libertad parcial.

García de Enterría lo explica de la siguiente manera:

*“La discrecionalidad es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta en criterio extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración. Por el contrario, la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados es un caso de aplicación de la Ley, puesto que se trata de subsumir en una categoría legal (configurada, no obstante su imprecisión de límites con la intención de agotar un supuesto concreto) unas circunstancias reales determinadas; justamente por ello es un proceso reglado, que se agota en el proceso intelectual de comprensión de una realidad en el sentido de que el concepto legal indeterminado ha pretendido, proceso en el que no interfiere ninguna decisión de voluntad del aplicador, como es lo propio de quien ejercita una potestad discrecional”.*¹⁴⁸

¹⁴⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo II*, p. 450.

Es necesario resaltar que el objetivo del ejercicio de la actividad estatal será el interés público o el bien común, pero dentro de este marco general, pueden preverse aspectos ante los cuales el órgano administrativo debe decidir en forma subjetiva, las formas, circunstancias o contenidos de su actuación. Esto no implica que el órgano administrativo actúe al margen del ordenamiento jurídico, pues es la propia norma la que le concede una determinada libertad para su obrar; sin embargo, esta discrecionalidad administrativa debe tener límites.

En un sistema constitucional como el nuestro, de facultades específicamente otorgadas a las autoridades, de manera que sólo pueden hacer lo que la ley les permite, a diferencia del particular, que puede hacer todo lo que la ley no le prohíbe, se debe comprender que las autoridades administrativas deben actuar dentro de las facultades legales que les hayan sido otorgadas en la Constitución o en la ley.

En el caso de la competencia para imponer sanciones, las normas legales han otorgado facultades en forma genérica, si bien es cierto, por la naturaleza misma de la facultad otorgada, resulta imposible que la propia Constitución contenga todos los elementos y matices de ésta, lo cual no supone que las autoridades pueden actuar fuera de los fines, objetivos y materia que se les señalan.

En el caso de las multas y sanciones administrativas, las facultades para imponer sanciones, así como las sanciones mismas y las hipótesis en que procede su aplicación, deben estar expresamente detalladas en la ley, para garantizar el principio de legalidad, sin que se pueda ampliar ni facultades, ni hipótesis de infracción, ni sanciones, y además la resolución de sanción debe reunir los requisitos establecidos en la Constitución y el Código Tributario, caso contrario será nula.

Para la imposición de las multas respecto a infracciones cometidas, las autoridades no deben apoyarse en conceptos genéricos, y más bien deben basarse en razonamientos concretos, los cuales deberían estar delimitados legalmente o en su defecto, debería autorizarse legalmente a la Administración Tributaria para regularlos; así por ejemplo, debe establecerse como criterio la gravedad de la conducta infractora del contribuyente, o los elementos para considerar si es o no reiterativa una conducta, el estado o condición económica del contribuyente para gradar la sanción, pero

principalmente debería especificarse con claridad métodos proporcionales para establecer las multas para las infracciones, y siempre dentro de las cuantías mínimas y máximas establecida en el Código Tributario, sólo así se podría alcanzar una verdadera proporcionalidad entre las infracciones administrativas y las sanciones, y además se controlaría la discrecionalidad de la administración.

Si bien la imposición de la multa tiene como objeto castigar la conducta del contribuyente por incurrir en el cometimiento de infracciones, siendo su finalidad disuasiva o ejemplar, para así evitar conductas similares, no es menos cierto que en estas sanciones deben prevalecer los principios rectores de derecho penal, como el de legalidad y proporcional anteriormente referidos; sin embargo, en el caso ecuatoriano, no existen normas legales que puedan controlar la discrecionalidad de las autoridades al imponer multas, más allá del artículo 329 de Código Tributario que no alcanza a conseguir estas máximas del derecho.

Para eliminar la sensación de arbitrariedad que generaba la imposición de sanciones, se expidió el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, publicado en el Registro Oficial No. 553 del 11 de octubre de 2011, el cual cumple la suerte de la anterior Resolución No. 117, pero que a diferencia de ésta, no es una norma tributaria secundaria, sino más bien es una guía técnica, que busca reducir esa aparente arbitrariedad y crear certeza en el monto de las multas impuestas por distintas infracciones administrativas; no obstante, este instructivo genera legalmente tantos problemas como los que pretende corregir.

5.3.2. El Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias

El Servicio de Rentas Internas, emitió el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, con el objetivo de 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.

Los objetivos que el Servicio de Rentas Internas pretende alcanzar con este instructivo son claros y comprensibles, ya que busca gradar las sanciones por infracciones administrativas y con ello conseguir eliminar la aparente discrecionalidad

que existía en este sentido; además, busca comprometer a los contribuyentes para el cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias, fomentando la cultura tributaria; sin embargo, no existió la debida socialización del instructivo, y esto generó inconvenientes en los contribuyentes, además que no ha alcanzado los principios que lo originan, así como tampoco contempló los principios de generalidad y de irretroactividad, que son parte de los principios penales y tributarios rectores del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

A pesar que este manual redujo la discrecionalidad al momento de aplicar sanciones, algunas de las disposiciones del mencionado Instructivo dan lugar a interpretaciones discrecionales por parte de la autoridad tributaria, principalmente en cuanto a su vigencia, ya que se aplica a infracciones cometidas con anterioridad a su emisión, algo que puede ser comprendido si se considera que el instructivo, en parte, no está creando infracciones sino gradando las sanciones generales establecidas en el Código Tributario.

Adicionalmente, al aplicar el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, la Administración Tributaria estaría cometiendo inobservancias como:

- a) Imponer sanciones que no se encuentran tipificadas en la Ley, hecho que contradice lo dispuesto por el artículo 76 numeral 3 de la Constitución, ya que se sanciona la presentación tardía de las declaraciones de impuestos en las que no se contempla valor de impuesto o ingresos, cuya conducta no se encuentra establecida en la ley como infracción.
- b) Este instructivo no cumple el principio de legalidad, ya que no existe legalmente la facultad para que la Administración Tributaria regule la sanciones tributarias y mucho menos a través de una guía técnica que no tiene el carácter de norma legal, aunque si bien es cierto busca regular la discrecionalidad en la aplicación de multas, lo cual a toda luz es necesario, no es menos cierto que existe un claro irrespeto por el principio de legalidad, establecido en el número 6 del 76 de la Constitución, según el cual, la ley establecerá la proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones administrativas.
- c) Inclusive las sanciones establecidas en el instructivo no atienden al principio de proporcionalidad contenido en el numeral 6 del artículo 76 de la Constitución y

el artículo 329 del Código Tributario, o este no queda claro, es cierto que según el artículo 316 del Código Tributario, las infracciones por contravenciones generales no suponen la existencia de un perjuicio para el fisco, pero no por ello se puede aplicar sanciones sin proporcionalidad respecto de la infracción cometida

5.3.3. Análisis de la gradación de las sanciones establecidas en el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias

El instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias establece varias sanciones por cada tipo de infracción; además, en unos casos divide a los contribuyentes en categorías, agravando la multa según su significación económica, y creando momentos de tiempo en los que el sujeto pasivo puede autoliquidar las multas con un valor menor, anticipándose a la imposición de una sanción por la Administración Tributaria con un valor mayor.

Así, en la mayoría de infracciones descritas en el instructivo, la Administración Tributaria distingue 4 tipos de contribuyentes, agrupados en estratos:

- a) Estrato 1: Contribuyente especiales
- b) Estrato 2. Sociedades con fines de lucro
- c) Estrato 3: Personas naturales obligadas a llevar contabilidad
- d) Estrato 4: Personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro

El instructivo, sin embargo, no ha previsto expresamente el estrato que ocupan las empresas públicas, aunque, dada su función social se las debe categorizar en el estrato 4 como sociedades sin fines de lucro, además, no se ha previsto qué sucede si un mismo contribuyente se encuentra en más de un estrato, en este sentido, se debería aplicar el estrato más bajo considerando el principio de “in dubio pro reo”.

Además, se dice que hay varios momentos para cancelar una multa:

- a) Antes de la notificación de un proceso de sanción, es decir, antes de la notificación de la preventiva de clausura o del inicio del sumario, según el caso, el contribuyente puede autoliquidar la multa con un valor menor, dependiendo del estrato en el que se encuentre.
- b) En atención a una de las notificaciones antes mencionadas, también el contribuyente puede autoliquidar la multa, en este caso el valor con respecto al punto anterior es más alto.
- c) Multa aplicada por la Administración Tributaria en una resolución de sanción, en este caso es el Servicio de Rentas Internas quien impone la multa al contribuyente en el monto establecido en el instructivo, según el estrato al que pertenezca, en este momento la sanción a aplicar es más alta que en los casos anteriores.

Los parámetros establecidos anteriormente se aplican para los casos de presentación tardía de declaraciones y anexos que no se encuentren establecidos en el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno:

Tipo de contribuyente	Cuantías de multas no notificadas por la Administración Tributaria	Cuantías de multas detectadas y notificadas por la Administración Tributaria	Cuantías de multas detectadas y juzgadas por la Administración Tributaria
Contribuyente especial	USD. 250,00	USD. 375,00	USD. 500,00
Sociedades con fines de lucro	USD.125,00	USD. 187,50	USD. 250,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 62,50	USD. 93,75	USD. 125,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	USD. 31,25	USD. 46,88	USD. 62,50

Por otra parte, el instructivo establece una categoría de infracciones administrativas según la gravedad de cada infracción, para ello ha establecido las categorías A, B y C, llamadas “tipos”; además, el SRI ha generado un anexo a este instructivo detallando varios casos de contravenciones y faltas reglamentarias y los tipos de cada infracción. En esta parte también se contemplan los mismos estratos de contribuyentes antes detallados, y la sanción aumenta según se avanza desde el estrato 4, que es el menor, al estrato 1, que por su significación económica soporta multas más elevadas:

CUANTÍAS DE MULTAS PARA CONTRAVENCIONES:

Tipo de contribuyente	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

CUANTÍAS DE MULTAS PARA FALTAS REGLAMENTARIAS:

Tipo de contribuyente	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

El instructivo también establece sanciones para la falta de presentación o la presentación tardía de la declaración patrimonial, imponiendo multas que se gradan, en el primer caso, en función del total de activos declarados por el sujeto pasivo; y en segundo caso, la multa se gradada según los meses de retraso en la presentación, y considerando los mismos momentos en los cuales los sujetos pasivos pueden autoliquidar la multa o la aplicación de la misma por parte de la Administración Tributaria:

CUANTÍAS DE MULTA POR NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN PATRIMONIAL

Total Activos	Cuantías por no presentación en dólares de los Estados Unidos de América (5.4.3)
200.000 - 250.000	USD.500
250.001 - 300.000	USD.700
300.001 - 350.000	USD.900
350.001 - 400.000	USD. 1.100
400.001 - 450.000	USD. 1.300
450.001 - en adelante	USD. 1.500

CUANTÍAS DE MULTA POR PRESENTACIÓN TARDÍA DE DECLARACIÓN PATRIMONIAL

Mes o fracción de mes de vencimiento	Liquidación sin notificación (5.4.1)	Liquidación antes de resolución sancionatoria (5.4.2)	Multas juzgamiento 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

Finalmente, mediante una reforma publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 897 del 22 de febrero de 2013, se reguló las multas en los casos de incumplimiento de requerimientos de información, en consideración de la reforma del 10 de diciembre de 2012, sufrida por el artículo 106 de la Ley de Régimen Tributario Interno, pero exclusivamente dirigida para las personas naturales o jurídicas. En este sentido, se creó nuevos estratos de contribuyentes y se gradó las sanciones a aplicarse:

Tipo de contribuyente	Cuantías en Remuneraciones Básicas Unificadas del trabajador en general
Contribuyente especial.	6RBU
Sociedad con fines de lucro y Persona natural obligada a llevar contabilidad.	4RBU
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

Es importante notar que en esta regulación no se incluyó las multas para las instituciones financieras y las organizaciones del sector financiero popular y solidario, que incumplan con los requerimientos de información notificados.

CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES Y PROPUESTA DE REFORMAS DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

6.1. Conclusiones

6.1.1. La potestad sancionadora administrativa

- La potestad conferida a la Administración Pública para imponer sanciones, proviene del siglo XIX, pues tras la revolución francesa, que supuso la adopción del derecho penal legalizado y judicializado, el Ejecutivo mantuvo los antiguos poderes de policía de las monarquías europeas, creándose así una dualidad de sistemas represivos.
- Dentro de los motivos que justifican la potestad sancionadora administrativa, y el mantenimiento de esta dualidad punitiva, a decir de la doctrina, tenemos la herencia histórica, la necesidad de expeditividad del accionar administrativo frente a la justicia penal más lenta, y la despenalización de ciertas conductas ilícitas.
- El constituyente en el caso ecuatoriano, ha previsto la potestad administrativa de sancionar en el numeral 3 del artículo 76 de la Constitución, ya que se establece que nadie podrá ser juzgado por una acción u omisión que no esté tipificada en la ley como “infracción penal” o “administrativa”; y con ello, nuestra Carta Constitucional mantiene la dualidad de los sistemas represivos.
- Hay varias posiciones doctrinarias a favor y en contra de la articulación de la potestad administrativa de sancionar dentro del “ius puniendi” estatal, sin embargo, esta potestad entregada al poder Ejecutivo, ciertamente se circunscribe dentro del “ius puniendi”, ya que *la función sancionadora* de la Administración es parte del aparato represivo del Estado, y no de la función de gestión de los intereses públicos de las administraciones públicas, aunque en ocasiones su regulación esté inspirada en esta segunda concepción.
- En este sentido, los principios y axiomas del derecho penal común, que son exigibles en los casos en que se manifieste el “ius puniendi” del Estado, son también exigibles para las sanciones administrativas. Por ello, serán plenamente aplicables los principios de: legalidad (y sus dimensiones de tipicidad y reserva

de ley), irretroactividad, responsabilidad, proporcionalidad, presunción de inocencia, el “non bis in ídem” y prescripción.

6.1.1.1. Régimen sancionatorio administrativo tributario ecuatoriano

- El sistema tributario ecuatoriano se fundamenta en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; sin embargo, el sistema sancionador tributario, se basa en que la fiscalización debe perseguir ante todo, que el contribuyente o responsable infractor corrija su comportamiento a través de la aplicación de sanciones, que se endurecieron con las reformas introducidas por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador.
- El ordenamiento sancionador busca castigar la transgresión de las normas legales en materia tributaria y las obligaciones fiscales; se encuentra establecido en el Código Tributario y en algunas leyes, como por ejemplo: la Ley de Régimen Tributario Interno o la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
- El proceso sancionatorio dentro del Código Tributario ecuatoriano, anterior a la reforma del año 2007, muestra falencias crónicas, como: el uso de supuestos estimativos no tipificados legalmente para configurar los hechos sancionables, las pruebas por presunciones, y las sanciones impuestas eran normalmente emanadas de reglamentos (como la Resolución No. 117).
- Estas falencias, con la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se empezaron a corregir con la inclusión de algunos principios generales del derecho penal en los procesos sancionatorios de la Administración Tributaria, y con la inclusión de garantías básicas, como el respeto al debido proceso y el derecho a la defensa; sin embargo, aún existen problemas estructurales a nivel normativo que impiden la plena aplicación de los axiomas penales en estos procesos.

6.1.2. El ilícito tributario

- No todos los sujetos obligados en la relación tributaria, cumplen voluntariamente en tiempo y forma con los deberes formales y materiales impuestos por la ley tributaria; por ello se crean los “ilícitos tributarios”, que se constituyen como la

violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el Estado y los administrados, es decir, son aquellas situaciones que expresan una contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria.

- Los elementos comunes de los ilícitos son: a) la acción (entendida como el accionar del agente, sea positivo o negativo), b) la antijuridicidad y c) la imputabilidad del agente.
- Existen varias teorías para explicar la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios (penalista, administrativa, dualista, etc.), sin embargo, la más aceptada es la que divide a los ilícitos tributarios en dos clases: infracciones tributarias y delitos tributarios, la primera se conceptualiza como el acto realizado contra lo dispuesto en una norma legal o incumplimiento de un compromiso contraído, mientras que el delito es un acto u omisión tipificado en la ley penal como tal.
- El ilícito administrativo tributario presenta características propias, que lo distinguen del derecho penal común, clasificándose dentro del derecho tributario, como una "subrama" en la que convergen elementos administrativos y judiciales. Aunque entre uno y otro, existen diferencias muy marcadas de gravedad y antijuridicidad, por ello ambos deben ser considerados diferentes; esta distinción pierde importancia porque los principios penales operan como fondo para ambos casos.

6.1.2.1. La sanción administrativa

- Las sanciones administrativas se definen como un mal infligido por la Administración al administrado como consecuencia de una conducta ilícita, en la que convergen tres elementos: a) la carga que se le impone al individuo, b) el gravamen, que debe ser consecuencia de una conducta lesiva a un bien jurídico protegido, y c) el poder que ostentan las autoridades administrativas para imponerla.
- La naturaleza jurídica de las sanciones administrativas no busca un fin reparatorio del daño causado, como ocurre con las penas en el caso de los delitos, sino que persigue un fin punitivo que castiga la violación o inobservancia de una ley o reglamento; distinguiéndose de las penas por su

menor gravedad, por la inexistencia de penas privativas de la libertad, y porque no buscan la reeducación y reinserción social del infractor.

6.1.2.2. Las infracciones tributarias

- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas. El bien jurídico protegido por la infracción es la integridad del patrimonio fiscal y la función tributaria (que se constituye por todas las potestades, derechos y deberes que imponen las normas tributarias y sin los cuales se obstaculiza la percepción y fiscalización de los tributos).
- En el ordenamiento jurídico ecuatoriano se distinguen tres clases de infracciones tributarias: los delitos, las contravenciones y las faltas reglamentarias, que sufrieron varias reformas con la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en busca de eliminar contradicciones, aclarando sus definiciones y delimitándolas.
- El elemento constitutivo de las infracciones administrativas es la simple inobservancia de las normas legales o reglamentarias, lo cual genera una responsabilidad real para este tipo de infracciones, lo que explica también la responsabilidad de las personas jurídicas y la responsabilidad refleja o indirecta (por la cual se puede sancionar por una infracción administrativa a una persona por las acciones u omisiones antijurídicas de otro, que debe ser empleado o dependiente del primero).
- Finalmente, las agravantes, atenuantes y eximentes de las penas no son aplicables a las infracciones administrativas, dada su naturaleza jurídica y los elementos que las constituyen; sin embargo, deben existir parámetros que en determinadas circunstancias conviertan en improcedente la aplicación de una sanción, como en los casos en los que la infracción se comete por orden de la autoridad administrativa o sean consecuencia de la ineficiencia u omisiones de ésta.

6.1.3. Las contravenciones tributarias en el Ecuador

- Las contravenciones tributarias se encuentra definidas en dos normas del Código Tributario, la primera de ellas, el artículo 315, sufrió cambios con la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y las define como la violación de normas adjetivas y la inobservancia de deberes formales constantes en dicho código y otros cuerpos legales, sin aclarar si se trata de leyes tributarias y/o no tributarias. La segunda, el artículo 348, completa la definición anterior estableciendo los sujetos que pueden cometer infracciones: los contribuyentes, los responsables, los terceros y los empleados o funcionarios públicos.
- Los deberes formales de los contribuyentes y responsables se encuentran detallados en el artículo 96 del Código Tributario, que establece deberes generales (la inscripción y actualización del registro de contribuyentes, la presentación de declaraciones, la realización y mantenimiento de registros contables o de ingresos y egresos, etc.), y deberes de colaboración con la Administración Tributaria (exhibir información, permitir inspecciones y comparecer a las instalaciones de la autoridad administrativa); por otra parte, el artículo 98 establece deberes de colaboración de los terceros, y los artículos 101 y 103 los deberes de los funcionarios públicos.
- Existen otras normas legales que establecen contravenciones, principalmente en la Ley del Registro Único de Contribuyentes (artículo 19), y la Ley de Régimen Tributario Interno. Además, las normas legales han creado sanciones, que adoptan la forma de recargos, para ciertas conductas que no se tipifican expresamente como una infracción, pero que por su contenido y finalidad coercitiva, denotan un elemento sancionador y con ello la existencia de una contravención que se deriva principalmente del incumplimiento o error en la determinación y liquidación de impuestos (recargo del 20% sobre el principal), o la falta de determinación y liquidación del anticipo del impuesto a la renta.

6.1.4. Proceso para sancionar las contravenciones tributarias

- Anterior a la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, no existía un procedimiento para sancionar las contravenciones tributarias que respete los principios del debido proceso y el derecho a la defensa, pues únicamente mediante resolución se aplicaba una sanción, sin que exista previamente una

notificación al presunto infractor para que pueda defenderse de las acusaciones e imputaciones de las que era objeto. Esto cambió con las reformas de diciembre de 2007, en donde se creó un procedimiento general para sancionar las infracciones administrativas.

- Estas reformas concretaron la competencia para imponer sanciones administrativas (tanto del órgano fiscal, como de los funcionarios facultados para ello); pero principalmente, en el artículo 363 del Código Tributario, se creó un proceso que busca respetar el debido proceso y el derecho a la defensa de los contribuyentes, concediéndole un término de 5 días para que presente pruebas que desvirtúen la infracción tributaria que se imputa.
- No obstante el significativo avance que representan estas reforma en materia de aplicación y respeto a los derechos constitucionales, la reforma se ve opacada por problemas como un tiempo demasiado corto para preparar una adecuada defensa y el fraccionamiento del derecho de presunción de inocencia (por el cual, el presunto infractor debe probar su inocencia), que hacen que los axiomas de derecho penal que se intentaron incluir con la reforma, no se apliquen cabalmente en los procesos por sanciones administrativas.

6.1.5. Las sanciones por contravenciones tributarias

- La sanción es el medio coercitivo con que cuenta la norma tributaria y el órgano recaudador para forzar su cumplimiento. Su imposición tienen carácter represivo contra una conducta que contraviene la norma legal, y es consecuencia jurídica del no acatamiento de ésta, revistiendo a su vez una hipótesis preventiva basada en una naturaleza intimidatoria.
- La multa tiene un fundamento constitucional (numeral 3 del artículo 76); sin embargo, no está permitido determinar, por un mismo hecho dos infracciones e imponer sanciones distintas, o imponer más de una sanción por la misma conducta, ya que se quebrantaría el principio constitucional de derecho “non bis in ídem” consagrado en el literal i) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución.
- Las sanciones administrativas presentan varias clasificaciones, sin embargo, la más usual es la que las clasifica en no pecuniarias y pecuniarias. Dentro del

primer grupo, para el caso de contravenciones, tenemos principalmente a la clausura que conlleva la suspensión de las actividades del sancionado. En el segundo grupo tenemos a las multas, las que a su vez se dividen en: multas propiamente dichas y recargos.

- Respecto de las multas propiamente dichas, el ordenamiento jurídico tributario, establece multas generales y específicas para ciertas contravenciones. Las multas generales se endurecieron desde las reformas introducidas por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, pasando de 200 UVC's (525,78 dólares) a un rango no inferior de 30 dólares, ni superior a los 1,500 dólares.

En cuanto a los recargos, las normas legales, en cada caso, han previsto valores porcentuales como sanción, por ejemplo por el incumplimiento o error en la determinación de impuestos, cuya liquidación la efectúa la Administración Tributaria en forma directa, esta conducta ilícita recibirá la sanción del recargo del 20% sobre el principal; la presentación tardía de declaraciones tendrá distintas sanciones, dependiendo de si la declaración registra o no impuesto a pagar, etc., sancionándose la falta de cálculo de la multa con un 20 % de recargo adicional.

- La gradación de las multas generales impuestas por la Administración Tributaria en los casos de contravenciones, denotaban discrecionalidad y hasta arbitrariedad, ya que no se explicaba los criterios con los cuales se imponían sanciones, ni se encontraba proporcionalidad en ellas; la necesidad de establecer límites a esta discrecionalidad, motivó la expedición del Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias; dicho instructivo, a pesar de ser comprensibles los objetivos que persigue, trae más problemas de los que pretende resolver, ya que esta guía técnica no tiene el rango de norma legal, con lo que se rompe de cierta manera el principio de legalidad y produce otros espacios de discrecionalidad.

6.2. Recomendaciones

- Hemos advertido la existencia de falencias sistémicas que impiden la correcta aplicación de los derechos o principios penales y constitucionales en los procesos tributarios como el de legalidad (en cuanto a la falta o indeterminación de la tipificación de contravenciones), el principio del debido proceso

(presumiendo la culpabilidad antes que la inocencia), el derecho a la defensa (que se ve limitado por un tiempo demasiado corto para ejercer este derecho cuando la Administración Tributaria imputa a un contribuyente el cometimiento de una infracción), o la proporcionalidad de las sanciones. También existen otros problemas como la dispersión o indeterminación de las normas sancionadoras en materia tributaria, lo que conlleva contradicciones normativas y una discrecionalidad ilimitada de los funcionarios de la Administración Tributaria.

- Todos estos problemas se derivan de un ordenamiento jurídico que presenta algunas deficiencias; por ello, se recomienda la reforma de ciertas normas para perfeccionar los procesos administrativos de sanción, buscando más cohesión y lógica normativa, la cual permita una correcta materialización y aplicación de los axiomas penales dentro de estos procesos.
- En este sentido, nos corresponde proponer tales reformas de forma concreta.

6.2.1. Propuesta de reforma legal

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El sistema tributario constituye un instrumento de política económica de elevada importancia para el Ecuador, ya que permite la financiación del Estado a través de la obtención de recursos públicos, además puede ser utilizado para estimular la inversión y el ahorro.

En este esquema, para el control de los tributos se crea la obligación de la ciudadanía de colaborar con las Administraciones Tributarias, con el cumplimiento adecuado en forma y tiempo de sus obligaciones tributarias.

La falta de cumplimiento de estos deberes y obligaciones puede generar problemas al momento de controlar los impuestos y puede generar secuelas negativas en la recaudación, por ello, es imperioso reformar la normativa legal de los ilícitos tributarios administrativos, con el fin de garantizar un efectivo ejercicio de la facultad de gestión de los tributos por parte de las Administraciones Tributarias, permitiéndoles mejores herramientas para controlar los tributarios, previniendo y sancionando los incumplimientos.

En tal virtud, resulta necesario la institucionalización de un sistema que sancione los ilícitos tributarios administrativos, cohesionado y fuerte, que permita alcanzar un correcto cumplimiento tributario en los administrados, sin que con ello se menoscabe las garantías y derechos constitucionales y legales de la población.

Un primer paso en este camino se dio con la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que reformó numerosos aspectos del sistema sancionador tributario, y se buscó armonizarlos y ponerlos al día en relación con los principios y garantías constitucionales, así como, con los fines de los tributos; dicha norma reformativa generó instrumentos para que las Administraciones Tributarias puedan perseguir y sancionar los ilícitos tributarios; sin embargo, la amplitud o indeterminación de ciertas normas, generaron espacios de indefensión en los procesos sancionatorios y una discrecionalidad excesiva en cuanto a las sanciones aplicables a las contravenciones y faltas reglamentarias.

Por lo tanto, es imperioso normar adecuadamente los procedimientos sancionatorios de las contravenciones y las faltas reglamentarias, y todo el sistema en su conjunto, para que se respete irrestrictamente las garantías constitucionales de los ciudadanos, regulando mecanismos idóneos que garanticen el principio de la reserva de ley y de irretroactividad de las infracciones y las sanciones, el derecho al debido proceso y a la defensa, entre otros establecidos en la Constitución.

Respecto de las sanciones por infracciones tributarias, éstas deben garantizar el principio de proporcionalidad; sin embargo, las sanciones aplicadas por la Administración Tributaria central, según los valores establecidos en el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, además de romper el principio de reserva de ley, ya que se imponen sanciones que no se encuentran tipificadas legalmente y el propio instructivo no es una norma legal; las multas no atienden al principio de proporcionalidad.

Finalmente, en ordenamiento jurídico tributario contienen disposiciones sancionatorias dispersas y algunas contradictorias, que generan oscuridad y fraccionamiento de los procesos de contravención y de faltas reglamentarias en materia

tributaria, por lo que es fundamental clarificar, compilar y cohesionar la información dispersa en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, con la finalidad de que las sanciones pecuniarias sean impuestas de conformidad a los mandatos legales y constitucionales.

LA ASAMBLEA NACIONAL

CONSIDERANDO

Que el sistema tributario constituye un instrumento de política económica que permite la financiación del Estado a través de la obtención de recursos públicos, y contribuye a estimular la inversión y el ahorro;

Que para la consecución de los fines públicos de los tributos, es importante la colaboración de la ciudadanía con el cumplimiento oportuno y en forma adecuada de los deberes y obligaciones tributarias;

Que la falta de cumplimiento de estos deberes y obligaciones puede generar falencias en la recaudación y por consiguiente disminución de presupuesto del estado, por lo que es imperioso fortalecer la normativa que sanciona el incumplimiento, a través de procesos cohesionados y fuertes que permitan garantizar un efectivo ejercicio de la facultad de control tributario de las Administraciones Tributarias, y logren un correcto cumplimiento tributario en los administrados, sin menoscabar las garantías y derechos reconocidos en el artículo 76 de la Constitución;

Que en este sentido, es necesario controlar la discrecionalidad de la autoridad administrativa, determinando lineamientos para garantizar la aplicación de los principios constitucionales de legalidad, irretroactividad y del debido proceso, y, de proporcionalidad en la gradación de las sanciones, dentro de los procesos sancionatorios tributarios;

Que el ordenamiento jurídico tributario contiene disposiciones sancionatorias dispersas en varios cuerpos legales, que generan oscuridad, fraccionamiento y no brindan seguridad jurídica respecto de las infracciones tributarias, por lo que es fundamental clarificar, compilar, armonizar y cohesionar dichas normas;

Y en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales; y en estricta defensa de la vigencia de los principios, derechos y garantías reconocidos por la Constitución de la República, expide la siguiente;

LEY REFORMATORIA DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

Capítulo Primero REFORMAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO

Art. 1.- Elimínese el inciso final del artículo 103.

Art. 2.- Sustitúyase el artículo 315 por el siguiente:

“Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento, procesamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.”.

Art. 3.- En el artículo 318, luego de la frase: “Son circunstancias agravantes”, agréguese lo siguiente: “de los delitos”.

Art. 4.- En el artículo 319 luego, de la frase: “Son circunstancias atenuantes”, agréguese lo siguiente: “de los delitos”.

Art. 5.- En el artículo 320, luego de la frase: “Son circunstancias eximentes”, agréguese lo siguiente: “de los delitos”.

Art. 6.- A continuación del artículo 320 agréguese el siguiente:

“Art. (...).- Improcedencia de aplicación de sanciones.- en el caso de las contravenciones y faltas reglamentarias, no procede la aplicación de sanciones si la transgresión de las normas legales se produce por orden expresa del funcionario

competente de la administración tributaria o sea consecuencia de la ineficiencia u omisiones de ésta.”.

Art. 7.- En el segundo inciso del artículo 321, reemplácese la frase: “que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.”, por la siguiente: “que correspondan a contravenciones y faltas reglamentarias cometidas por sus dependientes o empleados, en igual caso.”.

Art. 8.- Reemplácese el artículo 329 por el siguiente:

“Art. 329.- Cómputo de las sanciones pecuniarias.- Las sanciones pecuniarias relativas a delitos, 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 o bienes a los que se refiere el delito, 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. En virtud de la facultad sancionadora establecida en el artículo 70 de este Código, la Administración Tributaria puede gradar las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, en la forma y condiciones que ella establezca mediante Resolución de carácter general, observando los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”.

Art. 9.- Cámbiese el título del capítulo I del título II del libro cuarto del Código Tributario por: “De los delitos”; y, agréguese a continuación el siguiente artículo innumerado:

“Art. (...).- Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.”.

Art. 10.- En el artículo 342 sustituya la palabra “Concepto” por la frase: “Delito de defraudación”.

Art. 11.- Reemplácese el artículo 348 por el siguiente:

“Art. 348.- Concepto.-Constituyen contravenciones tributarias las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros, que violen las normas adjetivas en materia tributaria o incumplan los deberes formales constantes en este Código o en otras disposiciones legales de carácter tributario.

Así mismo, constituyen contravenciones, las acciones u omisiones de los empleados o funcionarios públicos que inobserven las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, o si éstas impiden o retardan la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.”

Art. 12.- A continuación del artículo 348, agréguese el siguiente artículo innumerado:

“Art. (...).- Casos especiales de contravenciones.- sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, son casos especiales de contravenciones, a más de los establecidos en otras leyes tributarias, los siguientes:

1. El incumplimiento de cualquiera de los deberes formales que se determinan en los artículos 96, 98 de este Código, así como los que establezca la ley tributaria;
2. La falta de presentación de las declaraciones de impuestos y de los anexos de información;
3. La falta de emisión y entrega de comprobantes de venta; la reincidencia se considerará como un caso especial de defraudación.
4. La omisión o incumplimiento por parte de funcionarios o empleados públicos, de los deberes de los artículos 101 y 103 de este Código;
5. La transgresión de lo que está establecido en el artículo 206 de este Código.”.

Art. 13.- En el artículo 349, efectúense las siguientes reformas:

1. En el primer inciso elimínese la frase: “, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas”.
2. Al final del artículo agréguese los siguientes incisos:

“Las contravenciones cometidas por empleados o funcionarios públicos serán sancionadas con una multa de treinta dólares de los Estados Unidos de América (30 USD) a mil quinientos dólares de los Estados Unidos de América (1.500 USD). En caso de reincidencia, serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar. La sanción administrativa podrá ser apelada de conformidad con la Ley Orgánica del Servicio Público.

Para efecto de gradar las multas por contravenciones establecidas en el presente artículo, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de carácter general, los parámetros o criterios objetivos que correspondan.”.

Art. 14.- Sustitúyase el artículo 351, por el siguiente:

“Art. 351.- Concepto.- Son faltas reglamentarias en materia tributaria, las acciones u omisiones de contribuyentes, responsables o terceros, que inobserven o violen las normas reglamentarias o disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos, siempre que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.”.

Art. 15.- En el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 351, realícese las siguientes reformas:

1. En el primer inciso elimínese la frase: “, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas”.
2. Reemplácese el segundo inciso por el siguiente:

“Para efecto de gradar la multa por faltas reglamentarias establecidas en el presente artículo, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de carácter general, los parámetros o criterios objetivos que correspondan.”.

Art. 16.- Sustitúyase el artículo 363 por el siguiente:

“Art. 363.- Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones tuviere conocimiento de la presunción del cometimiento de una contravención o falta reglamentaria, ya sea por denuncia o en cualquier otra forma, notificará al presunto infractor para que en el término máximo de 48 horas comparezca a la Administración Tributaria portando documentación relacionada con la presunta infracción tributaria, si corresponde. En caso de no acudir, se procederá en rebeldía. En esta diligencia, se expondrán los fundamentos de hecho y de derecho, así como las evidencias o pruebas que configuran la presunta infracción.

El presunto infractor podrá acudir acompañado de su abogado defensor, en caso de no concurrir, se dejará constancia de tal hecho en el acta.

Una vez analizados los elementos de cargo y descargo que se hubieren aportado en la audiencia, y de comprobarse la existencia de la contravención o falta reglamentaria, la autoridad administrativa, en el acta de culminación de la audiencia, concederá al presunto infractor el término de diez días para que ejerza su defensa y aporte al proceso todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción que se le imputa. En caso de inasistencia de éste, la apertura del término probatorio le será notificada por los medios establecidos en este Código.

Concluido el término probatorio y sin más trámite, se dictará la resolución en la que se impondrá la sanción que corresponda o la absolución, si es el caso.”.

Capítulo Segundo

REFORMAS A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

Art. 17.- En el artículo innumerado a continuación del artículo 22, luego del primer inciso, agréguese el siguiente:

“Para efecto de gradar la multa establecida en el inciso anterior, la Administración Tributaria se encuentra facultada para fijar, mediante Resolución de carácter general, los parámetros o criterios objetivos que correspondan.”.

Art. 15.- En el artículo 50 efectúense las siguientes reformas:

1. En el numeral 1, elimínese la frase: “, más el valor que correspondería a los intereses de mora”.
2. En el inciso final, elimínese la frase: “y será sancionado de conformidad con lo previsto en el Código Tributario”.

Art. 16.- Sustitúyase el segundo inciso del artículo 64, por el siguiente:

“El no otorgamiento de comprobantes de venta será sancionado como contravención según lo establecido en el Código Tributario, y en caso de reincidencia se considerará un caso especial de defraudación que será sancionado con las mismas penas aplicables para el caso previsto en el numeral 3 del artículo 344 del Código Tributario.”.

Art. 17.- Sustitúyase el artículo 100 por el siguiente:

“Art. 100.- Cobro de multas.- Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos, no presenten las declaraciones tributarias de los impuestos constantes en esta Ley u otras leyes tributarias, a las que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado de la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto.

Para el caso de la declaración del impuesto al valor agregado, la multa se calculará sobre el valor a pagar después de deducir el valor del crédito tributario de que trata la ley, y no sobre el impuesto causado por las ventas, antes de la deducción citada.

Cuando en la declaración no se determine impuesto a cargo del sujeto pasivo, la multa por cada mes o fracción de mes de retraso será equivalente al 0.1% de las ventas o de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período al cual se refiere la

declaración, sin exceder el 5% de dichas ventas o ingresos. Estas sanciones serán determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa.

Cuando la declaración tardía no consigne valores, tanto en el impuesto a pagar, como en las ventas o ingresos brutos, la multa por cada mes o fracción de mes de retraso será equivalente al 1% de la remuneración básica unificada y no podrá exceder del 50% de la remuneración básica unificada. Estas sanciones serán determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa.

Cuando el sujeto pasivo presente una declaración en su totalidad con valores en cero y posteriormente la sustituya registrando valores que demuestren efectivamente el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, deberá, en esta última, calcular la multa correspondiente de conformidad con el presente artículo. La declaración sin valores se considerará como no presentada.

Si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.

Las sanciones antes establecidas se aplicarán sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento, según el caso.

Para el cómputo de esta multa no se tomarán en cuenta limitaciones establecidas en otras normas.”.

Art. 18.- Elimínese el artículo 109.

Art. 19.- En el artículo 111 efectúese las siguientes reformas:

1. En el primer inciso, sustitúyase la frase: “serán sancionados administrativamente por el Director General del Servicio de Rentas Internas con una multa de 23,68 USD a 473,68 USD” por la siguiente: “serán sancionados administrativamente por el Director General del Servicio de Rentas Internas con una multa de 30,00 USD a 1.500,00 USD”.
2. Elimínese el cuarto inciso.

Capítulo Tercero
REFORMAS A LA LEY DE REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES

Art. 20.- Sustitúyase el artículo 19 por el siguiente:

“Art. 19.- Casos especiales de contravención.- Para los efectos de esta Ley, sin perjuicio de lo determinado en el Código Tributario, constituyen también casos de contravención los siguientes:

1. No inscribirse o no solicitar la inscripción dentro del plazo señalado por la Ley;
2. No utilizar el número de Registro Único de Contribuyentes en los documentos señalados en el artículo 10 de esta Ley;
3. Permitir, por cualquier causa, el uso del número del registro de inscripción a terceras personas;
4. Utilizar el número de inscripción concedido a otro contribuyente;
5. Ocultar la existencia de sucursales, agencias u otros establecimientos comerciales de los que sea propietario el contribuyente;
6. Utilizar el número de identificación tributaria luego de haberse cancelado el mismo; y
7. No exhibir el RUC en el plazo de tres días contados desde la solicitud por escrito hecha por la autoridad competente de la Administración Tributaria. En este caso se le impondrá la sanción de clausura del establecimiento y su reapertura no procederá hasta que el propietario o representante legal presente el documento solicitado. Para la aplicación de la sanción de clausura, se seguirá el procedimiento establecido en el literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley No. 99-24 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999.”

Art. 21.- Sustitúyase el artículo 20 por el siguiente:

“Art. 20.- Imposición de sanciones.-Para el juzgamiento o procesamiento de las infracciones a la presente Ley se observará lo dispuesto en el libro cuarto del Código Tributario.”.

Art. 22.- Elimínese el artículo 21.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA

Única.- La Administración Tributaria deberá emitir las Resoluciones a las que se refiere esta Ley, en el plazo de treinta días contados desde el día siguiente a su publicación.

DISPOSICIÓN FINAL

Única.- La presente Ley entrará en vigencia a partir del día siguiente a su publicación en el Registro Oficial y prevalecerá sobre toda norma que se le oponga.

BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO, Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 1998.
- ALTAMIRANO JACOME, Lauro, La Evasión Legal de los Impuestos, Argentina, Boletín de la D.G.I. No. 175, Julio de 1968.
- AMBIENI, Valeria Virginia, FLORES SAUL, Estefanía, Infracciones y Sanciones Tributarias. Análisis Práctico, España, Editorial Errepar, 2006.
- BONZÓN RAFART, Juan Carlos, Responsabilidad Penal e Infraccional de las Personas Jurídicas, primera edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1993.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta, 1993.
- CREUS, Carlos, Derecho Penal, Parte General, cuarta edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Astrea, 1999.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Compendio de Derecho Administrativo, México, Editorial Porrúa, 1999.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial Porrúa, 2003.
- FIGALLO, María Guadalupe, Algunas Consideraciones sobre el Sistema Penal Tributario e Infraccional Argentino, Argentina, 2001, disponible en: http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/figallo.pdf 2001
- FÚSTER ASECIO, Consuelo, El Procedimiento Sancionador Tributario, Navarra, España, Editorial Aranzadi Elcano, 2001.
- GARBERI LLOBREGAT, José, Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias, Valencia, España, Editorial Tirant lo Blanch, 2005.
- GARCÍA BERRO, Florian, Procedimientos Tributarios y Derechos de los Contribuyentes en la Nueva LGT, Madrid, España, Editorial Marcial Pons, 2005.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, Curso de Derecho Administrativo II, 9ª edición, Madrid, España, Civitas, 2004.
- GARCIA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, Teoría de la Infracción Fiscal, México, Cárdenas Editor, 1982.
- GARCÍA GÓMEZ, Antonio, La Simple Negligencia en la Comisión de Infracciones Tributarias, Madrid, España, Editorial Marcial Pons, 2002.

- GARCÍA MANÍES, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, México, Editorial Porrúa 1971.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo II, Parte General (continuación), segunda edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2000.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, sexta edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1997.
- GONZÁLEZ RAMÍREZ, Augusto, *Introducción al Derecho*, novena edición, Bogotá, Colombia, Librería Ediciones del Profesional Ltda., 2007.
- KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, segunda edición, versión en PDF disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1039>.
- LOMELÍ CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, tercera edición, México, Editorial Porrúa, 1998.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *El Ius Puniendi del Estado en el Ordenamiento Sancionador Tributario*, Granada, España, Inédito, 2003.
- PEREZ-PIAYA MORENO, Cristina Juana, *La Tramitación Separada del Procedimiento Sancionador Tributario*, Granada, España, Editorial de la Universidad de Granada, 2007.
- RADOVIC SCHOEPEN, Ángela, *Sistema Sancionatorio Tributario: Infracciones y Delitos*, primera edición, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1994.
- RAMIREZ TORRADO, María Lourdes, *La Sanción Administrativa y su Diferencia con Otras Medidas que Imponen Cargas a los Administrados en el Contexto Español*, Barranquilla, Colombia, Revista de Derecho, Julio No. 027, Universidad del Norte, 2007.
- RODRÍGUEZMOURULLO, Gonzalo, *Derecho Penal*, Parte General, primera edición, Madrid, España, Editorial Civitas, 1978.
- SANABRIA ORTIZ, Rubén, FERRER IGLESIAS, César, *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*, Lima, Perú, Editorial Gráfica Horizonte, 1999.
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador)*, primera edición, Madrid, España, Editorial Civitas, 1992.

- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésimo tercera edición, versión web, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>.

Normativa

- Constitución de la República del Ecuador 2008, Decreto Legislativo No. 0, publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
- Código Tributario, Decreto Supremo 1016-A, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 958 de 23 de diciembre de 1975.
- Código Tributario, Codificación No. 9, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005 (vigente).
- Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2004-026, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.
- Ley de Registro Único de Contribuyentes, Codificación No. 22, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 398 de 12 de agosto de 2004.
- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Decreto Legislativo No. 0, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Ley No. 41, publicada en el Registro Oficial No. 206 de 02 de diciembre de 1997.
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, Ley 99-24, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999.
- Resolución No. 117, publicada en el Registro Oficial No. 54 de 10 de abril del 2000, derogada por la Resolución No. NAC-DGER2008-0609, publicada en el Registro Oficial No. 26 de mayo de 2008.
- Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, publicado en el Registro Oficial No. 553 del 11 de octubre de 2011.
- Anexo al Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, disponible en: <http://www.sri.gob.ec/web/10138/30>.
- Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, disponible en: <http://www.fmmeducacion.com.ar/Historia/Documentoshist/1789derechos.htm>.

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, disponible en: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html.

Jurisprudencia

- Recurso de Casación No. 68-2002, Corte Suprema de Justicia - Sala Especializada de los Fiscal, publicado en el Registro Oficial No. 265 de 03 de febrero de 2004.
- Recurso de Casación No. 310-2009, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, publicado en el suplemento de Registro Oficial No.261 de 12 de marzo de 2012.
- Recurso de Casación No. 138-2010, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, disponible en: http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=6900&Itemid=410.
- Recurso de Casación No. 391-2009, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, disponible en: http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=6900&Itemid=410.
- Criterio jurisprudencial por fallo de triple reiteración emitido por el pleno de la Corte Nacional de Justicia, publicado en el Registro Oficial No. 471 de 6 de junio de 2011.
- Sentencias del Tribunal Constitucional Español, disponibles en: <http://www.tribunalconstitucional.es>.
- Sentencia No. 853/2006, Tribunal Superior de Justicia - Las Palmas, Canarias - Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 14 de Julio 2006, disponible en: <http://tsj.vlex.es>.

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

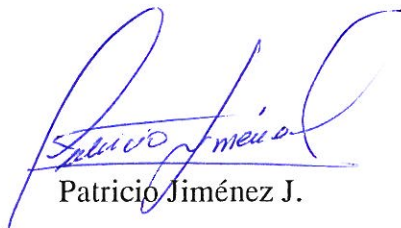
DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, PATRICIO ALEXANDER JIMÉNEZ JIBAJA, C.I. 1716242837, autor del trabajo de graduación intitulado: EL RÉGIMEN SANCIONATORIO PECUNIARIO POR CONTRAVENCIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS ANTES Y DESPUÉS DE LAS REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY REFORMATORIA DE EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR, previa a la obtención del grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS en la Facultad de JURISPRUDENCIA:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 13 de octubre de 2013



Patricio Jiménez J.

C.I. 1716242837

 **REPÚBLICA DEL ECUADOR**
DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,
IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN





CÉDULA DE CIUDADANÍA **171624283-7**

APELLIDOS Y NOMBRES
JIMENEZ JIBAJA
PATRICIO ALEXANDER

LUGAR DE NACIMIENTO
PICHINCHA
QUITO
CHIMBACALLE

FECHA DE NACIMIENTO 1982-01-02
NACIONALIDAD ECUATORIANA
SEXO M
ESTADO CIVIL Casado
MARIA FERNANDA
PAZMIÑO DURAN

INSTRUCCIÓN SUPERIOR **PROFESIÓN / OCUPACIÓN** ESTUDIANTE **E4343I2242**

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
JIMENEZ CESAR H

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
JIBAJA LIBIA E

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
QUITO
2010-10-13

FECHA DE EXPIRACIÓN
2020-10-13

  **000427615**

 **DIRECTOR GENERAL**  **FIRMA DEL CEDULADO** 