

ESCUELA DE JURISPRUDENCIA

Tema:

“LA DISCRECIONALIDAD EN LA FACULTAD SANCIONADORA EN EL MISMO TIPO DE CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS CON RELACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD E IGUALDAD.”

Proyecto de investigación previo a la obtención del título de Abogada

Línea de investigación:

Derecho, igualdad, proporcionalidad

Autora:

Daniela Alexandra Betancourt Romero

Director:

Eduardo Antonio Paredes Paredes Ab. Mg.

Ambato – Ecuador

Marzo 2022

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR SEDE AMBATO

HOJA DE APROBACIÓN

Tema:

LA DISCRECIONALIDAD EN LA FACULTAD SANCIONADORA EN EL MISMO TIPO DE CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS CON RELACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD E IGUALDAD.

Línea de Investigación:

Derecho, igualdad, proporcionalidad.

Autor:

Daniela Alexandra Betancourt Romero

Eduardo Antonio Paredes Paredes, Mg

CALIFICADOR

f. 

Mentor Marcelo Meléndez Torres, Mg.

CALIFICADOR

f. 

Linda de las Mercedes Amancha Chiluisa, Mg.

CALIFICADOR

f. 

Edgar Santiago Morales Morales, Mg.

DIRECTOR ESCUELA DE JURISPRUDENCIA

f. 

Hugo Rogelio Altamirano Villaroel, Dr.

SECRETARIO GENERAL PUCESA

f. 


Pontificia Universidad
Católica del Ecuador
SECRETARÍA GENERAL
PROCURADURÍA

Ambato – Ecuador

Marzo 2022



BIBLIOTECA

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo: **DANIELA ALEXANDRA BETANCOURT ROMERO**, con **CC. 060476311-0**, autora del trabajo de graduación intitulado: **“LA DISCRECIONALIDAD EN LA FACULTAD SANCIONADORA EN EL MISMO TIPO DE CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS CON RELACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD E IGUALDAD”**, previa a la obtención del título profesional de **ABOGADA**, en la escuela 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 Ambato, el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad

Ambato, marzo 2022



Daniela Alexandra Betancourt Romero

CC. 060476311-0

DEDICATORIA

A Dios, por sus bendiciones y por estar en cada momento de mi vida llenándome de fortaleza para cumplir con mis metas.

A mis padres, Marco y Elizabet quienes han sido mi fortaleza y pilar fundamental a lo largo de mi vida, me han enseñado con su ejemplo la perseverancia, responsabilidad y amor. Todo lo que soy se los debo a ustedes.

A mi hermano, Roberto quien ha sido mi confidente, amigo, consejero y apoyo incondicional.

A Xavier, por ser parte motivadora e inspiradora en mi vida, quien con su amor me ha acompañado en este y todos los anhelos de mi corazón.

Daniela Alexandra Betancourt Romero.

AGRADECIMIENTO

A Dios, quien guía mi camino y me permite seguir adelante.

A mis padres y hermano por su apoyo incondicional durante ésta y todas las etapas de mi vida.

Al Dr. Eduardo Paredes Paredes, quien ha guiado este proceso y con su apoyo y guía he logrado culminarlo con éxito

A mis docentes, quienes durante mi formación académica me han impartido los conocimientos que me llevarán a cumplir mis metas.

A la Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

Daniela Alexandra Betancourt Romero.

RESUMEN

La presente investigación resulta necesaria debido a que en la actualidad existe un exceso de discrecionalidad de la Administración Tributaria en relación a la facultad sancionadora en el mismo tipo de contravenciones. Por lo que, se busca regular la discrecionalidad de la administración tributaria, y, además, establecer los fundamentos teóricos en relación a la facultad sancionadora, para así lograr identificar casos específicos que, se han visto afectados por el exceso de discrecionalidad que posee la administración tributaria al momento de imponer sanciones por contravenciones. Esta investigación tiene un enfoque cualitativo con un método específico de tipo exegético, utilizar estos dos métodos facilita la conclusión y resolución del problema y la proposición de un mecanismo que regule la imposición de multas de manera proporcional y en igualdad hacia los administrados. Bajo estas premisas, se plantea la posibilidad de identificar la vulneración del principio constitucional de igualdad mediante la aplicación discrecional de la facultad sancionadora por parte de la Administración Tributaria.

Palabras clave: Facultad sancionadora, contravenciones tributarias, proporcionalidad, igualdad.

ABSTRACT

This research is necessary because currently there is an excess of discretion of the Tax Administration in relation to the sanctioning power in the same type of contraventions. Therefore, it seeks to regulate the discretion of the tax administration and to establish the theoretical foundations in relation to the sanctioning power in order to identify specific cases that have been affected by the excess of discretion that the tax administration has at the time of imposing penalties for contraventions. This research has a qualitative approach with a specific exegetical method. Using these two methods facilitates the conclusion and resolution of the problem and the proposal of a mechanism that regulates the imposition of fines in a proportional and equal manner towards the administered. Under these concepts, the possibility of identifying the violation of the constitutional principle of equality through the discretionary application of the sanctioning power by the Tax Administration is proposed.

Key words: sanctioning power, tax violations, proportionality, equality.

ÍNDICE

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN	iii
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTO	v
RESUMEN	vi
ABSTRACT	vii
INTRODUCCIÓN	4
CAPITULO I. ESTADO DEL ARTE Y LA PRÁCTICA	7
1.1.Las facultades de la Administración Tributaria.....	7
1.1.1.Antecedentes de las facultades de la Administración Tributaria.....	7
1.2.La potestad tributaria	9
1.3.Facultades de la Administración Tributaria.....	10
1.4.La facultad sancionadora	11
1.5.Infracciones tributarias	13
1.6.Sanciones tributarias.....	14
1.7.Principios tributarios	20
1.7.1.Principio de igualdad	20
1.7.2.Principio de proporcionalidad	22
CAPÍTULO II. DISEÑO METODOLÓGICO	23
2.1.Metodología de la investigación.....	23
2.2.Enfoque cualitativo.....	23
2.3.Método de la investigación.....	25
2.4.Técnicas e instrumentos de medición.....	26
2.4.1.Bibliográfica documental	26
2.4.2.De campo.....	27
2.5.La entrevista estructurada.....	28
2.6.Población y muestra	29
CAPÍTULO III. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	32
3.1. Presentación de resultados.....	32

3.2. Análisis de resultados	40
3.3. Análisis de jurisprudencia	41
CONCLUSIONES	48
RECOMENDACIONES	50
BIBLIOGRAFÍA	51
ANEXOS..	55

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.	Cuantía de multas por contravenciones.....	18
Tabla 2.	Cuadro estadístico de recaudación del año 2020	19
Tabla 3.	Nómina de expertos.....	31
Tabla 4.	Resultados de entrevistas.	32

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, se han realizado varias investigaciones al respecto a la discrecionalidad en la facultad sancionadora en el mismo tipo de contravenciones tributarias con relación a los principios constitucionales de proporcionalidad e igualdad, mismas que tratan aspectos como: derechos y garantía de los contribuyentes, principios constitucionales, y como parte central la discrecionalidad de la administración tributaria, no solo a nivel nacional, sino, también, latinoamericano. En el estudio realizado por Caicedo (2017), sobre el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en materia tributaria en el caso particular de las contravenciones, se encontró que este principio cumple la función de racionalizar el ius puniendi por parte del Estado, de manera que limita al legislador al momento de aplicar su potestad sancionadora y permite que sea aplicada siempre en busca de precautelar la protección de los derechos al contribuyente. Es así que esta investigación pretende aportar con el conocimiento de la inconformidad que presenta los contribuyentes con respecto a las sanciones administrativas y pecuniarias que son impuestas por la administración tributaria, puesto que no concuerdan con los principios tanto de proporcionalidad entre otros. Cabe señalar que, la mencionada investigación tiene una estrecha conexión con la discrecionalidad en la facultad sancionadora en el mismo tipo de contravenciones tributarias con relación a los principios constitucionales de proporcionalidad e igualdad, debido a que hace un énfasis especial tanto en la discrecionalidad que posee la Administración tributaria al momento de imponer sanciones a los contribuyentes y a su vez, se enfoca, también, en los principios relacionados a dicha discrecionalidad.

Por otra parte, en América Latina, investigadores como Rosembuj (1993) sobre la discrecionalidad en materia tributaria encontraron que dentro de la materia tributaria la facultad que tiene de manera discrecional todo esto debido a que existe un vacío o un exceso de elasticidad de las normas que la regulan. Del mismo modo, Sánchez (2019), sobre La potestad sancionadora tributaria, una perspectiva comparada crítica encontró que existen falencias dentro de la normativa colombiana, debido a que no existe una pronunciación expresa sobre el poder sancionador de dicha administración tributaria, pero que aquí se tomarán en cuenta los principios constitucionales al momento de su ejercicio. Estas investigaciones permitirán que exista más claridad a momento de estudiar el tema de investigación, debido a que tienen puntos de análisis similares que nos muestran la situación previa y antecedentes que servirán comprender de mejor manera este problema jurídico.

En Ecuador, se han realizado varias investigaciones sobre la discrecionalidad en la facultad sancionadora en el mismo tipo de contravenciones tributarias con relación a los principios constitucionales de proporcionalidad e igualdad. Es así que, el jurista Juan Proaño en su obra sobre los Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la facultad sancionadora de la administración tributaria encontró que “existe una relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en el marco de la gestión de tributos y particularmente en el ejercicio de la facultad sancionadora a cargo de ésta” (Proaño, 2014). Es así que ésta investigación abarca, además, el análisis de jurisprudencia lo que permite conocer de mejor manera el problema de estudio. Por otra parte, en el estudio realizado por Delgado (2019), sobre la potestad discrecional de la administración pública y el principio de legalidad en el Ecuador, se encontró que es un problema que aún está presente en el mundo jurídico, y nuevamente

menciona que esta discrecionalidad se ve rebasada debido a la falta de regulación por parte de la ley sobre este tema.

Esta investigación tiene un enfoque cualitativo con un método específico de tipo exegético, utilizar estos dos métodos facilita la conclusión y resolución del problema y la proposición de un mecanismo que regule la imposición de multas de manera proporcional y en igualdad hacia los administrados.

De esta manera, se evidencia que existe un problema, el cual ha sido planteado en el tema de investigación respecto a la discrecionalidad que la administración tributaria mantiene al momento de aplicar su facultad sancionadora , al no existir un estudio técnico jurídico plasmado en una disposición de carácter normativo ni reglamentario, inclusive; se pone en riesgo la seguridad jurídica y se violentan los principios constitucionales de proporcionalidad e igualdad, son los sujetos pasivos los grandes sacrificados , al no saber por qué o las razones de las sanciones desproporcionadas, sienten violentado el debido proceso y el derecho a la defensa que en materia administrativa, también, es el pilar fundamental que rige los procedimientos en todas sus etapas incluida la sancionatoria.

CAPITULO I. ESTADO DEL ARTE Y LA PRÁCTICA

1.1. Las facultades de la Administración Tributaria

1.1.1. Antecedentes de las facultades de la Administración Tributaria

Según lo establecido en el Art. 300 de la (Constitución de la República del Ecuador, 2008), el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (Art. 300), la vulneración de estos principios provoca la reacción de los contribuyentes para reclamar ante la administración tributaria o en sede jurisdiccional para que se reconozcan sus derechos. El equilibrio en la relación tributaria sujeto activo y sujeto pasivo llegaría a la consecución de estos fines si los aspectos procesales serían aplicados de manera no solo técnica, sino, también, jurídica, he ahí la importancia de los límites que los principios tributarios establecidos en la Constitución de la República del Ecuador les ponen a las arbitrariedades cometidas por la Administración Tributaria en uso de sus facultades.

Al darse la conquista de América, también, surge una nueva forma de manejar el sistema de tributación, con la que existía una recaudación de tributos para la nación española, después de la caída de la colonia española surge un Ecuador independiente, evidentemente sin una organización clara en cuanto a administración por lo que continúan con el modelo español, es decir, el modelo impositivo de impuestos.

Sobre el sistema tributario español y comparado Cesar Albiñaba manifiesta que

En la época de la conquista, imperaba la idea de que los puestos públicos eran para lucrar, pues los gobiernos buscaban obtener enormes riquezas de los territorios conquistados (...) En 1573, en la Nueva España se expidió una ordenanza que obligaba a los indígenas a pagar tributos a la Corona Española, en base a lo siguiente:

“...nos acudan algún tributo en moderada cantidad de los frutos de la tierra...”. No se establecía ninguna cuota o porcentaje máximo que midiera de forma objetiva la proporcionalidad; sin embargo, ya se deja ver un interés por evitar que la contribución sea excesiva. (Albiñaba, 1992)

Como antecedente, es importante revisar y enunciar la sentencia de la Sala Constitucional No. 12496-2016, del 31 de agosto de 2016, (Costa Rica), donde fueron declarados inconstitucionales los artículos 144 y 192 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y los artículos 182 y 183 del Reglamento de Procedimiento Tributario, puesto que permitían a la Administración Tributaria cobrar determinaciones de oficio sin que un tribunal imparcial revisara de previo sus actuaciones, y esto resultaba contradictorio a la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Es así que, dentro de la sentencia de dicha Sala Constitucional, se manifiesta que es importante una “constitucionalización de los principios en materia tributaria que protegen el patrimonio de los habitantes de la República frente a la voracidad fiscal del Estado y el ejercicio indebido de las potestades de imperio que el ordenamiento jurídico le asigna a la Administración Tributaria.”

De lo anterior se evacua que es imperioso consagrar los principios tributarios dentro del ordenamiento jurídico para que de esta manera exista una demarcación en cuanto a las sanciones impuestas por la Administración Tributaria, misma que proteja los derechos de los contribuyentes.

Hablar de la supremacía del estado frente a los individuos, es el ejemplo más claro de aplicación de la teoría que sostiene que la relación tributaria material es una relación de poder que se fundamenta en una posición ideológica de neto corte autoritario, el concepto claro es la forma arbitraria de imponer las obligaciones en muchos casos, sobre lo cual los contribuyentes generalmente se ven obligados y se someten a esta voluntad unilateral, el Estado sigue creyéndose superior y vulnera derechos fundamentales de los individuos.

Para Jorge Cornick esta orientación resulta incompatible con el Estado de Derecho, en el cual la organización del poder constituye un instrumento al servicio de la plena vigencia de los derechos individuales. (Cornick, 1998)

Es así que, el derecho sustantivo material y procesal no se distingue del derecho formal, por lo que el Estado goza de facultades discrecionales en cuanto a la investigación y fiscalización.

1.2. La potestad tributaria

El Dr. Leonardo Andrade manifiesta respecto de la potestad tributaria que:

A consecuencia de la potestad tributaria, el Estado imbuido de su poder de imperio, dicta leyes y normas en el orden tributario; leyes en las cuales se establece el presupuesto del hecho imponible del cual se deriva la obligación tributaria. La ley tributaria crea la obligación tributaria, esta ley contiene mandatos indeterminados, por lo que es necesario que ésta se particularice en las personas, en los sujetos pasivos de la imposición (Andrade, 2005)

Es así que logra establecerse una conexión entre el sujeto pasivo y el sujeto activo y de esta conexión surge una imposición, donde, el sujeto pasivo es titular de patrimonio y al ser la obligación tributaria esencialmente patrimonial le corresponde al sujeto pasivo una imposición de orden monetario, conocida, también, como multa.

1.3. Facultades de la Administración Tributaria

En cuanto a las facultades de la administración tributaria, el (Código Tributario, 2005) manifiesta que:

Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos. (Art. 67).

Además de enunciar las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria, el Código tributario determina en que consiste y que comprenden cada una de ellas, donde se establece:

Facultad determinadora. - La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación. (Art. 68)

Facultad resolutive. - Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria. (Art. 69)

Facultad sancionadora. - En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley. (Art. 70.)

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

El cobro de los tributos podrá, también, efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración. (Art. 71.)

1.4. La facultad sancionadora

1.4.1. Sanciones Pecuniarias

En cuanto a las sanciones el autor Ramiro Tipán manifiesta que “sanción tributaria denominada en inglés como *tax penalti*, es una pena impuesta por la ley a autores de acciones u omisiones tipificadas como infracciones tributarias, dichos autores pueden ser personas naturales o jurídicas. Las sanciones pueden ser pecuniarias o no.” (Tipán, 2014)

En cuanto a la sanción, refiriéndose al ámbito tributario es definida como:

La sanción tributaria, es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción

tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito. (Aneiros, 2005)

Es importante tomar en cuenta que la facultad sancionadora por las infracciones tributarias no es exclusiva o absoluta por parte del ente recaudador, sino que, también, existen infracciones de tipo penal cuyo establecimiento de sanciones le corresponde al ente judicial a través de las autoridades penales, en el caso se centra en las sanciones administrativas pecuniarias por contravenciones sin perjuicio de que de manera general se tope la infracción tributaria de tipo penal.

Álvarez (2004) citado por Tipán (2014) manifiesta que “la finalidad de establecer sanciones a los incumplimientos materiales o formales es la de salvaguardar, propiciar y restablecer el orden que la ley propugna, pero de ninguna manera ello puede convertirse en una fuente de recursos para el Estado”

Para entender el carácter represivo, y no resarcitorio, de la multa, se pone atención al Código Tributario que hace referencia a “Imputación del pago: cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda, a más del principal, intereses y multas, los pagos parciales se imputarán primero a intereses, luego al tributo; y, finalmente, a multas” (Art. 47)

Respecto a lo mencionado en líneas anteriores es importante tener en cuenta que “en las sanciones sean pecuniarias o no, el principio de personalidad de las sanciones impide la imposición de las mismas a personas distintas de los sujetos pasivos de las conductas infractoras,” (Perez, 1996), con lo que queda en evidencia que las sanciones que son impuestas en materia tributaria serán cumplidas por los sujetos quienes han cometido la infracción, mismas que, se extinguen si el sujeto a quienes se la ha impuesto cumple con el

pago de las mismas, pero, es importante tener en cuenta que en algunos casos esta sanción se ve extinta en razón del tiempo de prescripción.

1.5. Infracciones tributarias

En doctrina, las infracciones tributarias son consideradas como “acciones u omisiones por las que se incumplen los mandatos imperativos de las normas tributarias” (González & Ayala, 1994)

En tanto a esto la legislación ecuatoriana, también, contempla las infracciones tributarias dentro del Código Tributario, correspondiente a esta materia y menciona:

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. (Art. 314).

Es importante precisar que las infracciones son de diferente tipo, mismas que están contempladas dentro de la legislación (Código Tributario):

Clases de infracciones. - Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general (Art. 315)

En atención a lo anterior, es preciso aclarar que la presente investigación está orientada a establecer e identificar las sanciones únicamente por las contravenciones tributarias contempladas en el Código Tributario, y así se deja de lado las faltas reglamentarias.

Dentro de lo referente a las infracciones tributarias es necesario tener en cuenta aspectos como los elementos constitutivos de las mismas y, además, la culpa o dolo de tercero, lo que cita al Código Tributario.

Elementos constitutivos. - Para la sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias, bastará la transgresión de la norma. (Art. 316).

Culpa o dolo de tercero. - Cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo (Art. 317).

1.6. Sanciones tributarias

La infracción tributaria al ser una actitud contraria a la ley tiene una respuesta emanada por la misma ley conocida como sanción, este presupuesto jurídico constituye un castigo que busca resarcir el daño causado y que lo que verdaderamente busca es generar riesgo en los contribuyentes y fomentar una mejor cultura tributaria, sin embargo; ésta facultad sancionador con la que cuenta la administración tributaria no siempre está regulada, ni siempre es proporcional a la infracción cometida, al respecto el autor Juan Carlos Mogrovejo menciona que:

La sanción representa la medida derivada de la acción u omisión que infringe el ordenamiento jurídico y que recae en quien le es atribuida, con efectos preventivos o represivos. En el terreno tributario, la sanción representa la consecuencia prevista por el ordenamiento en los casos de comisión de un ilícito tipificado como infracción, diríase , también, en casos omisivos; apreciación en sentido acotado que permite diferenciarla de aquella que pueda entenderse como toda consecuencia desfavorable

ligada al incumplimiento de una norma que, por lo mismo, comprendería no sólo a las sanciones derivadas de infracciones sino a todas las consecuencias que afloran por cualquier incumplimiento normativo, no necesariamente atribuible a infracción, como es el caso, por ejemplo, de intereses moratorios o recargos. (Mogrovejo, 2010)

1.6.1. Multas

La multa como lo define la enciclopedia jurídica es aquella “pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía o por incumplimiento contractual. En esta última hipótesis, se habla con más frecuencia de cláusula penal o de pérdida de la señal” (Enciclopedia Jurídica, 2020)

En cuanto a esto Jiménez (2013) menciona que:

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.

Por su parte, el doctrinario Héctor Villegas refiriéndose a los castigos menciona:

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. (Villegas, 2001)

La multa como sanción, aparecería como el castigo más disuasivo y fácil de imponer, basta una resolución de la administración tributaria para el nacimiento de la misma, este hecho, por supuesto; produce, también, el nacimiento del legítimo derecho a la defensa y es ahí cuando uno de los propósitos tanto de la normativa como de aquellos sobre quien se la aplica contendrán una *sindéresis* que garantice una proporcionalidad y evite lo que al contrario se produce desde los entes recaudadores que es una arbitrariedad, facultad sancionadora no es lo mismo que abuso de poder.

Por otro lado, Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo hace un análisis interesante directamente enfocado en las multas y menciona que:

En el ámbito administrativo, el régimen sancionatorio expresado en la imposición de multas tiene su desarrollo. Así, pues, en el marco del ejercicio de la potestad sancionadora, le compete la imposición de multas a la administración tributaria.

El art. 70 COT, sobre esta facultad señala que, en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida que prevea la ley.

Este enunciado proyecta la habilitación para que las distintas administraciones tributarias que se encargan de gestionar los tributos que forman parte del sistema tributario nacional, impongan sanciones pecuniarias al amparo de explícitas disposiciones constantes en las leyes que crean y regulan cada uno de estos; sanciones que deberán obrar mediante actos administrativos resolutivos.

Diríase entonces que, en la esfera de gestión, el ejercicio de la facultad sancionadora complementa las potestades propias de la administración tributaria y que en este escenario

convergen las de reglamentar, determinar y recaudar tributos, así como de resolver los reclamos que sobre estos se planteen por parte de los sujetos contribuyentes; prerrogativas que promueven la eficacia de la relación jurídico tributaria. (Mogrovejo, 2010)

La base de la presente investigación es la disposición normativa contenida en el artículo 349 del Código Tributario que contempla lo 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.

La transcripción de lo dispuesto en el Código Tributario, es lo único que sirve como referencia para la gradación de las multas por parte de la administración tributaria sin perjuicio de que existe un instructivo que no referencia la forma y el momento para establecer valores proporcionales para las mismas contravenciones entre uno y otro contribuyente.

Tabla 1. Cuantía de multas por contravenciones

Tipo de contribuyente	Cuantía en dólares de los Estados Unidos de América		
	Tipo "A"	Tipo "B"	Tipo "C"
Contribuyente especial	USD. 125,00	USD. 250,00	USD. 500,00
Sociedades con fines de lucro	USD. 62.50	USD. 125,00	USD. 250,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	USD. 46,25	USD. 62.50	USD. 125,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro.	USD. 30,00	USD. 46,25	USD. 62.50

Fuente: Servicio de Rentas Internas.

Revisados los datos estadísticos de la base de datos del Servicio de Rentas Internas, se tiene que las multas tributarias fiscales es uno de los menores ingresos por recaudación, en consecuencia ni siquiera por efecto recaudatorio se justificaría el hecho de imponer multas en el grado más alto conforme la normativa vigente, entonces; la lectura nos invita a pensar que la administración tributaria graduarían las mismas en función del principio de proporcionalidad y de igualdad, y establecer un procedimiento adecuado en el que siempre se imponga las mismas multas por las mismas contravenciones y que en caso de reincidencias estas se incrementen hasta el límite establecido en la ley, para mayor ilustración se refiere el cuadro estadístico de recaudación del año 2020 conforme lo ha publicado el Servicio de Rentas Internas en su propia página web.

Tabla 2. Cuadro estadístico de recaudación del año 2020

RECAUDACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS	
ENERO-DICIEMBRE 2020	
CONSOLIDADO NACIONAL	
-miles de dólares-	
CONCEPTOS	TOTAL
Impuesto a la Renta Recaudado	4.406.761
Retenciones Mensuales	2.787.129
A la renta empresas petroleras y otros NEP	57.369
Anticipos al IR	289.924
Declaraciones de Impuesto a la Renta	1.272.341
<i>Personas Naturales</i>	155.181
<i>Personas Jurídicas</i>	1.092.789
<i>Herencias, Legados y Donaciones</i>	24.371
Impuesto al Valor Agregado	5.506.254
IVA Operaciones Internas	4.093.133
IVA Importaciones	1.413.120
Impuesto a los Consumos Especiales	740.461
ICE Operaciones Internas	578.889
ICE Aguas Minerales y Purificadas	0
ICE Alcohol y Productos Alcohólicos	27.565
ICE Armas de Fuego	21
ICE Aviones, tricares, etc. y otros NEP	3
ICE Bebidas energizantes	3.262
ICE Bebidas Gaseosas	79.200
ICE Bebidas no alcohólicas	11.394
ICE Cerveza	208.589
ICE Cigarrillos	70.712
ICE Cocinas, calefones	1.383
ICE Cuotas Membresías Clubes	388
ICE Focos Incandescentes	0
ICE Fundas Plásticas	473
ICE Perfumes, Aguas de Tocador	13.380
ICE Servicios Casino - Juegos Azar	0
ICE Servicios Televisión Prepagada	53.787
ICE Telecomunicaciones	0
ICE Telefonía	83.573

ICE Vehículos	25.065
ICE Videojuegos	0
ICE No Especificado	93
ICE Importaciones	161.572
Impuesto Fomento Ambiental	36.259
Impuesto Ambiental Contaminación Vehicular	7.244
Impuesto Redimible Botellas Plásticas no Retornable	29.014
Impuesto a los Vehículos Motorizados	192.593
Impuesto a la Salida de Divisas	964.093
Impuesto Activos en el Exterior	31.391
RISE	20.377
Regalías, patentes y utilidades de conservación minera	40.298
Contribución para la atención integral del cáncer	125.397
Contribución única y temporal	182.730
Intereses por Mora Tributaria	60.278
Multas Tributarias Fiscales	<u>50.948</u>
Otros Ingresos	24.368
RECAUDACIÓN BRUTA	12.382.207
(-) Notas de Crédito	603.893
(-) Compensaciones	29.983
RECAUDACIÓN EN EFECTIVO	11.748.332
(-) Devoluciones	221.354
Devoluciones I.Renta	112.302
Devoluciones IVA	108.357
Devoluciones Otros	694
RECAUDACIÓN NETA	11.526.978

Fuente: Servicio de Rentas Internas

1.7. Principios tributarios

1.7.1. Principio de igualdad.

El Código Tributario en su artículo 5 contempla los principios tributarios, donde menciona “el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.

En doctrina, se han realizado algunos análisis respecto a este principio con relación a la materia tributaria, es así que Valcárcel (2001) manifiesta:

Como es lógico, el derecho tributario, inclusive en los albores de su desarrollo científico, no podía ser ajeno al nuevo principio de igualdad, que pasa a tener un doble significado o alcance. En primer término, la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento, clase, religión, raza o sexo. En segundo lugar, la igualdad supone, también, criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias.

Por su parte, Altamirano (2012) considera algunos aspectos importantes respecto a este principio y manifiesta que:

Los tributos deben tener como fundamento la capacidad económico-financiera del destinatario del pago y se transforma en el eje rector del sistema tributario porque: i) se encuentra dentro del presupuesto de hecho que recoge la norma a través del hecho imponible; ii) le otorga justificación a la imposición y mide la cuantía del tributo, y iii) funciona como un límite al poder tributario del Estado por lo que, también, es una garantía contra la arbitrariedad.

En base a lo mencionado por los autores antes citados, se establece que el principio de igualdad tiene una estrecha relación con la capacidad contributiva de los contribuyentes o como lo denominan Patiño & Pozo (2009) la capacidad tributaria y al respecto manifiestan:

Capacidad tributaria, constituye el criterio materia de la justicia tributaria, lo que significa que un tributo es justo si se adecua a la capacidad económica de la persona

que ha de pagarlo, de tal manera que la distribución de la carga tributaria por parte del estado, debe estar en proporción a la situación económica de cada contribuyente

1.7.2. Principio de proporcionalidad

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 76 numeral 6 establece que existe una proporcionalidad entre las infracciones y sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

Al respecto, Caicedo (2017) exhibe respecto a este principio específicamente en el ámbito tributario que:

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

Es así que, en definitiva, como lo menciona Carlos Pacci sobre la proporcionalidad ostenta que esta “exige que la aplicación de sanciones tributarias guarde relación con el hecho que constituye infracción punible, atendiendo a la menor o mayor gravedad de la infracción cometida de tal suerte que se encuentre plenamente justificada la imposición de la misma.” (Pacci, 2010).

CAPÍTULO II. DISEÑO METODOLÓGICO

Por cuanto el tema de investigación, ha sido desarrollado con un enfoque cualitativo, es importante precisar de manera general conceptos y definiciones básicas obtenidas a raíz de la lectura y análisis de obras acerca de la metodología de una investigación.

2.1. Metodología de la investigación

En términos generales, el objetivo de la metodología de la investigación es buscar una manera de desarrollar la investigación, es decir, el modo en el que se busca soluciones o respuestas al problema que se ha planteado inicialmente.

Autores como Pulido (2015) considera que la metodología es

El procedimiento por medio del que se establecen una serie de normas, de obligado cumplimiento para el investigador, que buscan la validez lógica de la realidad investigada en pos de posibilitar la predicción y la explicación de cuestiones significativas con la finalidad última de la investigación científica.

Por lo que, esto constituye una regla necesaria para lograr llegar a obtener la respuesta de la investigación.

Por su parte, Martínez & Ávila (2010) señalan que “es el análisis sistemático de los métodos en relación con los fines y metas que se usan en la investigación científica”, destaca así, que, existe un método y enfoque específico destinado para cada tipo de investigación.

2.2. Enfoque cualitativo

El enfoque cualitativo, denominado por autores como Orozco & González (2012) como metodología interpretativa quienes manifiestan que:

Hace uso de las “percepciones” de los sujetos a los que estudian. Es decir, las “cualidades” del mundo desde las representaciones de los objetos. Se enfoca en las

causas de los fenómenos, en las interpretaciones y representaciones que los sujetos tienen sobre aquellos.

Esta metodología es apropiada para el examen en profundidad de casos porque ayuda a la identificación de sus características esenciales. (Ragin, 2007).

Por su parte, Quecedo & Castaño (2003) hacen referencia a que los estudios cualitativos que intentan describir sistemáticamente las características de las variables y fenómenos con el fin de generar y perfeccionar categorías conceptuales, descubrir y validar asociaciones entre fenómenos o comparar los constructos y postulados generados a partir de fenómenos observados en distintos contextos.

En sentido amplio Taylor & Bogdan (1989) la definen como aquella que produce datos descriptivos: las propias palabras de las personas, habladas o escritas, y la conducta observable, además de esto los autores anteriormente mencionados detalla una lista de características propias de este tipo de investigación, entre las cuales mencionan:

- Es inductiva
- El investigador ve al escenario y a las personas desde una perspectiva holística; las personas, los escenarios o los grupos no son reducidos a variables, sino considerados como un todo.
- Los investigadores cualitativos son sensibles a los efectos que ellos mismos causan sobre las personas que son objeto de estudio.
- Los investigadores cualitativos tratan de comprender a las personas dentro del marco de referencia de ellas mismas.
- El investigador cualitativo suspende o aparta sus propias creencias, perspectivas y predisposiciones.

- Para el investigador cualitativo, todas las perspectivas son valiosas.
- Los métodos cualitativos son humanistas.
- Los investigadores cualitativos dan énfasis a la validez en su investigación.
- Para el investigador cualitativo, todos los escenarios y personas son dignos de estudio.
- La investigación cualitativa es un arte. (Taylor & Bogdan, 1989)

Es por todo lo investigado anteriormente que, se ha considerado que para la presente investigación el enfoque adecuado para desarrollarla es el cualitativo.

2.3. Método de la investigación

El método de investigación o método científico, es “el procedimiento general del conocimiento científico, y en general, es común a todas las ciencias”. (Rodríguez, 2007). Por su parte, (Martínez & Ávila, 2010) consideran que “es el procedimiento planeado que se sigue en la investigación para producir conocimientos verídicos sobre la naturaleza o la sociedad” además, consideran que por medio del método se descubriría conexiones o datos que estén ligados al conocimiento investigado para de esta manera profundizar en dicho conocimiento.

Es por esto, que el método científico se consideraría la parte esencial y clave para el desarrollo de la investigación y por ende para lograr los objetivos planteados dentro de la misma.

En la presente investigación, el método que es empleado es el método exegético, que, según Cajal (2021) se utiliza en el estudio de los textos legales y que se centra en la forma en la que fue redactada la ley o regulación por parte del legislador.

Respecto a éste método Paredes (2012) manifiesta que, se propone encontrar el sentido de una norma o de una cláusula en el texto de las mismas. Es decir, a partir de su literalidad, se

atribuye un significado a los términos empleados en la redacción por el legislador o por los contratantes

2.4. Técnicas e instrumentos de medición.

Las técnicas son un conjunto de reglas u operaciones específicas que guían la construcción de los instrumentos de recolección y el análisis de datos. (Soriano, 2002). Es así, que de manera general las técnicas buscan información necesaria y útil para responder los cuestionamientos o vacíos presentes en el problema de investigación.

Para Trejo (2021), estas técnicas son de gran importancia puesto que permiten obtener información y transformarla en conocimiento.

Es importante destacar que:

Métodos y técnicas no deben ser confundidos porque, aunque ambos conceptos responden a la pregunta cómo hacer para alcanzar un fin o resultado propuesto, el método es el camino general de conocimiento y la técnica es el procedimiento de actuación concreta que debe seguirse para recorrer las diferentes fases del método científico. (Ander-Egg, 1965)

Dentro de las diferentes técnicas, se encuentran el bibliográfico documental y la empírica o de campo.

2.4.1. Bibliográfica documental

Esta técnica, según Ramos (2008) “permite la recopilación de información para enunciar las teorías que sustentan el estudio de los fenómenos y procesos. Incluye el uso de instrumentos definidos según la fuente documental a que hacen referencia”

Por su parte Enrique Gómez señala al respecto que;

Las técnicas de investigación documental son aquellas que permiten recabar datos contenidos en documentos de diversos tipos, Tienen un carácter particular de donde les viene su consideración de ser interpretativas. Intentan leer y otorgar sentido a unos documentos que fueron escritos con la intención de comprenderlos. Procuran sistemáticas y dar a conocer un conocimiento producido con anterioridad al que se intenta construir ahora. (Gómez, 2010).

Dentro de la opinión jurídica, la jurista Consuelo Hoyos Botero manifiesta acerca de la técnica documental que;

Es un trabajo constitutivo donde la interpretación la crítica y la argumentación racional, juegan un papel preponderante porque permiten llevar a cabo inferencias y relaciones. Se trata de ir de la parte (unidad de análisis) al todo (fenómeno estudiado a través de la representación teórica), para explicitar un argumento de sentido que explique y totalice una cierta visión “paradigmática, semántica y pragmática” en orden a dilucidar una particular manera de apreciar el fenómeno, una construcción global de significados y una trascendencia en lo real de estos elementos con repercusiones prácticas en el entorno social. (Hoyos, 2000).

Es por esto que dentro del trabajo de investigación esta técnica juega un papel fundamental, debido a que nos ayudar a recuperar información a manera de respaldo y fuente de conocimiento respecto al problema planteado.

2.4.2. De campo

Dentro de esta técnica de investigación, también, denominada empírica se emplean varias actividades que están destinadas a recolectar información útil acerca de un problema de investigación.

Para realizar la recolección de datos, destaca que “los datos son conceptos que expresan una abstracción del mundo real, de lo sensorial, susceptible de ser percibido por los sentidos de manera directa o indirecta, donde todo lo empírico es medible” (Hernández, Fernández, & Baptista, 2010).

Además, Hernández, Fernández, & Baptista (2010) manifiestan que existen múltiples y diferentes instrumentos útiles para la recolección de datos y para ser usados en todo tipo de investigaciones ya sean cuantitativas, cualitativas o mixtas. Dentro de las técnicas de recolección de datos en la investigación jurídico social, están; el cuestionario, la entrevista, el análisis de contenido y la observación.

Es importante destacar que los instrumentos de medición que sean utilizados dentro de la investigación cuenten con tres características importantes; confiabilidad, objetividad y validez, donde; la confiabilidad “se refiere al grado en que su aplicación repetida al mismo individuo u objeto produce resultados iguales (...) la validez, se refiere al grado en que un instrumento mide realmente la variable que pretende medir Hernández, Fernández, & Baptista (2010),y; la objetividad es el grado en que el instrumento es permeable a los sesgos y tendencias del investigador que lo administra, califica e interpreta. (Mertens, 2010).

2.5. La entrevista estructurada

La entrevista en sentido amplio, es la técnica cualitativa más utilizada al momento de recolectar datos, puesto que su naturaleza es empírica. Para Manuel Canales esta técnica es la comunicación interpersonal establecida entre el investigador y el objeto de estudio con el fin de obtener respuestas verbales a las interrogantes planteadas sobre el problema propuesto. (Canales, 2006). Radica en la obtención inmediata de información que suministran los sujetos

mediante una conversación, que es guiada y provocada en diversas personas quienes son seleccionados previamente. (Trejo, 2021)

Específicamente, acerca de la entrevista estructurada Trejo (2021) menciona que;

Tiene una disposición preestablecida; es decir, cuenta con una forma determinada y se emplean las mismas preguntas a todos los sujetos que participan en esto. Debido a que tiene una estructura definida, las preguntas deben realizarse en el orden en el que se encuentran.

El tipo de entrevista mencionado en líneas anteriores, es el instrumento de medición que es utilizado para la recolección de datos en la presente investigación.

2.6. Población y muestra

El muestreo es considerado una herramienta fundamental al momento de desarrollar la obtención de datos dentro de la investigación científica, es así que la ejecución del muestreo implica tomar un subconjunto de un universo para obtener los datos necesarios y de esta manera obtener un resultado. Donde;

El universo es el conjunto total de elementos que constituyen un área de interés analítico. (...), y; una muestra es un subconjunto del conjunto total (universo) que se supone representativo, es decir, que dicho subconjunto representa lo más fielmente posible las características del conjunto total. (Morone, 2013).

Dentro del muestreo, se considera que existen dos tipos; el muestreo probabilístico y el muestro no probabilístico, acerca de esto López (2021) menciona que;

Muestreo probabilístico: Es el método más recomendable si se está haciendo una investigación cuantitativa porque todos los componentes de la población tienen la

misma posibilidad de ser seleccionados para la muestra. "Cada uno de los elementos de la población tengan la misma probabilidad de ser seleccionados" (...)

Muestreo no probabilístico: Este tipo de muestreo, todas las unidades que componen la población no tiene la misma posibilidad de ser seleccionada ", también, es conocido como muestreo por conveniencia, no es aleatorio, razón por la que se desconoce la probabilidad de selección de cada unidad o elemento de la población"

Por lo anterior, el tipo de muestro adecuado para la investigación, es el muestro no probabilístico que cuenta con tres clases; intencional, accidental y por cuota. En el muestro intencional según (López, 2004) el investigador decide según los objetivos, los elementos que integrarán la muestra, considera aquellas unidades supuestamente típicas de la población que se desea conocer; en el muestreo accidental, se toma la muestra en base a los criterios de la investigación; y, en el muestreo por cuota la selección de la muestra se realiza en base a las variables de estudio.

Debido a que la presente investigación no requiere la utilización de fórmulas puesto que tiene un enfoque cualitativo, el método de recolección de datos fue el muestro no probabilístico intencional, con la aplicación de una entrevista estructurada.

Tabla 3. Nómina de expertos

N.-	Nombres y apellidos	Cargo/Experiencia laboral	Cuantas ocasiones se aplicó la entrevista	Preguntas
1	Abg. Mg. Xavier Vilcacundo	Profesional en libre ejercicio Director de Coactivas, Banco del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social BIESS Jefe Nacional del Departamento Procesal Jurídico Administrativo, Servicio de Rentas Internas Jefe Nacional-Coordinador del Área Penal Tributaria, Servicio de Rentas Internas Jefe Regional-Coordinador Juez de Coactivas, Servicio de Rentas Internas, SRI, Quito-Ecuador Experto de RRHH, Servicio de Rentas Internas, SRI, Quito-Ecuador Analista de Cobranzas, Servicio de Rentas Internas, SRI, Quito-Ecuador	1	1. ¿Qué percepción tiene usted como experto tributario respecto de la gradación que utiliza la Administración Tributaria al momento de aplicar multas en los casos de contravenciones? 2. ¿Dentro de su perspectiva, la Administración Tributaria aplica los principios de proporcionalidad e igualdad en la aplicación de las sanciones tributarias por contravenciones? 3. ¿Qué parámetros considera usted que deberían ser tomados en cuenta al momento de la aplicación de sanciones por contravenciones? 4. ¿Debería existir un procedimiento claro que identifique el valor a ser impuesto por multas tributarias dependiendo del tipo de contravención? 5. ¿Al momento de ser establecidas las multas tributarias por contravenciones, como cree usted que debería aplicarse el principio de igualdad?
2	Abg. Mg. Tatiana Pérez Valencia	Ex Presidenta y Jueza Nacional de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario y de la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador. Actualmente, Docente Universitaria de postgrado en temas contencioso tributarios y administrativos	1	6. ¿Cómo considera usted que debería aplicarse el principio de proporcionalidad en el caso de las multas tributarias por contravenciones? 7. ¿Considera usted que la falta de regulación de la cuantía de multa por concepto de contravenciones tributarias configura un vacío legal, ¿por qué?
3	Abg. Mg. Alejandra Morales	Profesional en libre ejercicio, Abogada/Docente Derecho Tributario	1	
4	Abg. Mg. Julio Ortiz	Ex Especialista De Coactiva Del Departamento De Cobranzas Servicio De Rentas Internas (Sri) – Dirección Regional Norte	1	
Total: 4				

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO III. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Presentación de resultados

Tabla 4. Resultados de entrevistas.

Preguntas	Experto tributario 1 Ab. Mg. Xavier Vilcacundo Chamorro	Experto tributario 2 Ab. Mg. Tatiana Pérez Valencia	Experto tributario 3 Ab. Mg. Alejandra Morales	Experto tributario 4 Ab. Mg. Julio Ortíz	Análisis
8. <i>¿Qué percepción tiene usted como experto tributario respecto de la gradación que utiliza la Administración Tributaria al momento de aplicar multas en los casos de contravenciones?</i>	<p>Mi criterio es que no existe un criterio unificado, las disposiciones Internas que existen en la Administración Tributaria permiten que los funcionarios a cargo de los casos establezcan multas indistintas para los mismos casos inclusive, lo que a mi criterio constituye una violación a los derechos de los contribuyentes.</p>	<p>Si bien la normativa es precisa en señalar en materia tributaria que en materia de derecho administrativo tributario sancionador las sanciones deben cumplir con el principio de proporcionalidad, en la práctica no se mira adecuadamente su aplicación, en virtud de que, en ocasiones, las resoluciones sancionatorias no motivan adecuadamente la fijación de la cuantía de la sanción, a propósito de enmarcar el principio de proporcionalidad. Sin embargo, creo que hay actos normativos de la propia Administración</p>	<p>La gradación no tiene parámetros sobre los que se hayan especificado los rangos para establecer los montos, es un criterio subjetivo de la administración tributaria, que se refleja en la práctica al momento de imponer las multas en los casos de contravenciones.</p>	<p>La idea de la gradación nace a partir de un instructivo de multas emitido por el SRI, instructivo que está en manos de la Administración Tributaria cambiarlo o reformarlo de manera que no cuenta con la legalidad necesaria para establecer una sanción. La gradación que utiliza la Administración tributaria es, en definitiva, grave porque como administración utiliza los recursos del Estado para hacer controles y si estos controles o esta imposición de multa no se hace de la manera correcta de una u otra manera afecta a los</p>	<p>Los cuatro expertos tributarios concuerdan en que la aplicación de multas en la práctica tiene un exceso de discrecionalidad y de proporcionalidad puesto que, en definitiva, si existe un instructivo que pretenda gradar las multas por contravenciones este es muy general, carece de legalidad y puede llegar a ser subjetivo.</p>

		Tributaria, al menos en imposición nacional, que establecen la categoría y monto de la sanción de manera general.		recursos del Estado que se traducen en los recursos del contribuyente. Por lo tanto, la gradación de las contravenciones debe ser proporcional con respecto a la gravedad de la contravención y además respecto al tipo de contribuyente, porque existen casos en los que hay una desproporción respecto a la contravención puesto que para contravenciones que yo considero no son tan graves se imponen multas altísimas, que evidencian la desproporcionalidad en la gradación de las multas, y; además, la discrecionalidad negativa con la que cuenta la Administración Tributaria.	
9. <i>¿Dentro de su perspectiva, la Administración Tributaria aplica los principios de proporcionalidad</i>	Al no existir un lineamiento o una guía que permita graduar de manera correcta las multas, no se cumple con estos principios,	De manera general sí, sin embargo, creo que hay casos en donde la Administración tributaria ha extrapolado	La Administración Tributaria no los aplica, la normativa es ambigua al establecer los rangos contemplados en el	La idea del principio de igualdad es que todos los contribuyentes estén en condiciones de ser gradados con la misma cuota, que no seas de	Se concuerda en que la Administración Tributaria no aplica los principios mencionados al momento de aplicar sus sanciones, los

<p><i>e igualdad en la aplicación de las sanciones tributarias por contravenciones?</i></p>	<p>dado que al existir desproporcionalidad el efecto inmediato es la vulneración del principio de proporcionalidad, y al no existir un trato unificado a los contribuyentes que cometen las mismas contravenciones se vulnera el principio de igualdad. Por ejemplo, en mi experiencia personal en ocasiones he realizado con retraso mi declaración del IVA, lo que me generaba una multa, multa que no siempre era la misma, en ocasiones la multa era de \$0.05 y otras veces de \$10.00.</p>	<p>dicha actividad, sin demostrar la proporcionalidad de la sanción con el monto del tributo, razón principal de la aplicación incluso del principio de legalidad. Con ello, sí podría violentarse los principios además de proporcionalidad y de igualdad.</p>	<p>Código Tributario, pero no detalla cómo se gradan las contravenciones de acuerdo a la gravedad de la infracción.</p>	<p>alguna manera discriminado, y; el principio de proporcionalidad considero que se enfoca en la capacidad económica de los contribuyentes, en ese sentido el valor de la multa en ocasiones cumple con el principio de igualdad, pues existe a llamada “igualdad entre iguales”, claro si lo vemos desde el punto de vista del tipo del contribuyente. Pero, si lo vemos desde la perspectiva del valor o la cuantía con relación a la contravención, personalmente creo que no se aplica el principio de proporcionalidad. Además, yo creo que se debe tomar en cuenta que estos no son los únicos principios que pueden verse vulnerados, en realidad el principio que, en definitiva, no está presente al momento de aplicar la multas a los contribuyentes es el principio de legalidad porque como te mencionaba al principio</p>	<p>criterios concuerdan en que la normativa es ambigua, es así que uno de los expertos tributarios manifiesta la discrecionalidad que existió cuando se le han impuesto las multas. Además, se menciona que incluso puede verse vulnerado el principio de legalidad.</p>
---	--	---	---	---	--

				es un instructivo que no tiene carácter mínimo de reglamento, es decir a mi criterio no es legal.	
10. ¿Qué parámetros considera usted que deberían ser tomados en cuenta al momento de la aplicación de sanciones por contravenciones?	Deben ser graduadas en proporción a la contravención, no se puede hablar de parámetros, tenemos que atender el tenor de los principios constitucionales, el debido proceso, el derecho a la defensa, todas las contravenciones de igual naturaleza debe estar sancionada por el mismo monto	Como señala Víctor Uckmar, “los impuestos deben ser aprobados por los órganos legislativos competentes, precepto que —por lo menos en los Estados de derecho— no debería ser necesario mencionarlo” parafraseando al autor diría además que todos los componentes del tributo como es el tema de la infracción y sanción deben surgir de la potestad estatal o de la delegación expresa a la autoridad. José Casás, además, sobre el principio de legalidad señala que “para la sanción de las leyes tributarias se requiere de la necesaria participación de los órganos depositarios de la voluntad popular,	Debería ser considerada la gravedad e impacto de la infracción tributaria sobre la base de criterios técnicos.	Considero que lo primero que se debe establecer es el tipo de contribuyente, por ejemplo, aplicar la misma multa a una persona natural que a una sociedad, entonces; se debería hacer un análisis de cuantía, tipo de contribuyente y el tipo de contravención.	Se concuerda en que deben tomar en cuenta los parámetros de la gravedad de la contravención y el tipo de contribuyente que tiene que ver con la capacidad contributiva del contribuyente para que de esta manera se respete el principio de igualdad, haciendo énfasis en que las sanciones deben surgir de la potestad estatal.

		<p>cualquiera sea su denominación y modo de funcionamiento, según la tradición institucional y el tipo de organización política, convirtiéndose en un denominador común del Estado constitucional contemporáneo.”</p> <p>Esta introducción la realizo, para denotar que en primer lugar los parámetros de cualquier infracción deben en primer lugar establecerse primero en la norma, además de manera previa para imponer la sanción.</p> <p>Pero dichos elementos deberían además presuponer, también, que se establezca la manera de establecerse, dependiendo de tipo de contribuyente, monto del tributo y capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.</p>			
--	--	--	--	--	--

<p>11. ¿Debería existir un procedimiento claro que identifique el valor a ser impuesto por multas tributarias dependiendo del tipo de contravención?</p>	<p>Por supuesto, cualquier lineamiento a nivel de instructivo sería suficiente y evitaría arbitrariedades y hasta se evidenciaría la aplicación y respeto al principio de eficiencia y simplicidad administrativa</p>	<p>Si tomamos en cuenta que las infracciones en materia tributaria se clasifican en faltas reglamentarias y contravenciones (Código Orgánico Tributario) con base en la gravedad de la infracción, si son leves o graves, respectivamente. Es necesario graduar el monto de las sanciones de manera adecuada, dependiendo de dicha calificación si son leves o graves.</p>	<p>La administración tributaria debe emitir un documento legal, en la que detalle de forma clara como se determinan los valores a ser impuestos como sanción en el cometimiento de las contravenciones.</p>	<p>Definitivamente si, debería partir del plantear que es una contravención y además establecer de forma clara el grado de gravedad de dichas contravenciones. Además de un procedimiento claro debe existir un procedimiento legal que no vulnere los principios que ya hemos mencionado.</p>	<p>Se manifiesta en los cuatro casos que debe existir un procedimiento claro para la imposición de multas por contravenciones, no es suficiente con que existe un procedimiento, porque en realidad existe, pero es ambiguo y está sujeto a la subjetividad de quien lo aplica. Además, los expertos tributarios consideran que deben ser tomados los parámetros ya mencionados y que se deben respetar los principios de proporcionalidad, igualdad y sobre todo hacen énfasis en el principio de legalidad</p>
<p>12. ¿Al momento de ser establecidas las multas tributarias por contravenciones, como cree usted que debería aplicarse el principio de igualdad?</p>	<p>A igual contravención igual valor de la multa para los contribuyentes, es decir todos deben ser tratados por igual, e identificando la similitud de las infracciones y estableciendo una multa o sanción de iguales características</p>	<p>En la Constitución del Ecuador se delimita al sistema económico ecuatoriano con cualificación social y solidaria; que no significa más que reconocer al ser humano como sujeto y fin; con lo cual el capital humano se prioriza en la línea de garantizar el respeto a</p>	<p>El principio de igual debe aplicarse justamente clasificando o determinando la gravedad de la contravención, para lo que se deben establecer parámetros.</p>	<p>Debe aplicarse la igualdad entre iguales, es decir, “medir con la misma vara” a quienes estamos en condiciones iguales, porque como te decía, no tiene lógica sancionar de forma igual la falta de declaración de una persona natural que la falta de declaración de una sociedad.</p>	<p>Los expertos establecen una estrecha relación del principio de igualdad con la capacidad contributiva de los contribuyentes, y concuerdan en que debería existir una igualdad entre iguales.</p>

		<p>los derechos pro homine, anteponiendo esta prioridad a cualquier elemento material. En esta línea mirar el principio de igualdad supone, también, mirar la capacidad contributiva de los ciudadanos, pues paga más quien más tiene. Por ello, la graduación de las sanciones debe mirar las diferencias entre los ciudadanos, esto es, ser iguales entre iguales, -la igualdad material-.</p>			
<p>13. ¿Cómo considera usted que debería aplicarse el principio de proporcionalidad en el caso de las multas tributarias por contravenciones?</p>	<p>El principio de proporcionalidad es el rector de la tributación y nos indica que a mayor ingresos, mayor impuesto a pagar, en el efecto inverso al tratarse de contravenciones es obligación de la administración aplicar sanciones atendiendo a la gravedad de la contravención</p>	<p>Considero que se debe aplicar los principios de legalidad, proporcionalidad e igualdad. Para lo cual debe establecerse índices conforme la capacidad contributiva de los ciudadanos.</p>	<p>Debe aplicarse con preceptos que se encuentren establecidos en una norma legal que sea clara sobre la base de la gravedad de la contravención y considerando las atenuantes que el caso amerite y se hayan demostrado en sede administrativa.</p>	<p>En base al tipo de infracción, dependiendo del impacto o afectación que este puede tener sobre la Administración Tributaria.</p>	<p>Se menciona que debe haber una relación: Mayor ingreso – mayor multa. Mayor gravedad – mayor multa</p> <p>Los cuatro expertos concuerdan en que debe tomarse en cuenta la GRAVEDAD de la contravención para la imposición de la multa.</p>
<p>14. ¿Considera usted que la falta de regulación de la</p>	<p>Efectivamente existe un vacío legal causado por la falta de regulación,</p>	<p>Sí, si bien la norma constitucional delega</p>	<p>Si bien existen montos definidos por contravenciones, se</p>	<p>Sí, no existe una norma que establezca como se deben imponer las</p>	<p>De manera unánime los expertos tributarios consideran que la falta</p>

<p><i>cuantía de multa por concepto de contravenciones tributarias configura un vacío legal, ¿por qué?</i></p>	<p>porque no existe una garantía efectiva para los contribuyentes, de manera que transgrede incluso normas constitucionales.</p>	<p>funciones normativas a las entidades públicas. Es necesario que los parámetros generales se establezcan por el legislador en la normativa legal para dar cumplimiento estricto a la normativa supra legal.</p>	<p>configura el vacío legal al no establecerse cómo aplicar dicho valor de una forma adecuada, proporcional y con rangos.</p>	<p>sanciones, si bien es cierto existe un instructivo pero en base a mi criterio el instructivo que existe solamente me indica cómo realizar un procedimiento pero carece de legalidad.</p>	<p>de regulación de las multas por contravenciones configuran un vacío legal, dado que existen montos establecidos pero son ambiguos y desproporcionales y sobre todo carecen de la legalidad necesaria para que se respeten los principios y los derechos de los contribuyentes.</p>
---	--	---	---	---	---

Fuente: Elaboración propia

3.2. Análisis de resultados

Los criterios vertidos por los expertos tributarios profesionales del Derecho que dentro de su vida profesional han evidenciado las actuaciones de la Administración Tributaria son concordantes en la necesidad imperiosa de que exista un cuerpo normativo a nivel de disposición legal que disponga y clarifique la obligatoriedad que tienen los servidores públicos en este caso los funcionarios de la administración tributaria de garantizar los derechos establecidos en la Constitución y la ley de los contribuyentes donde, se aplique sanciones proporcionales y en igualdad que garanticen el debido proceso lo cual concuerda con los objetivos de la presente investigación.

Además, como resultado de las entrevistas aplicadas con un enfoque hacia los principios constitucionales de proporcionalidad e igualdad son indispensables y de carácter obligatorio al momento de la aplicación de las multas, se toma en cuenta que tanto la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 76 numeral 6 manifiesta

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.

Y, por otro lado, el Código Tributario en su artículo 5 estipula que “Principios tributarios. - El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.” Por lo que estos principios serán tomados en cuenta de manera estricta en la aplicación de la facultad sancionadora.

Otro de los aspectos importantes y, además, muy nombrado en cada una de las entrevistas realizadas a los expertos tributarios es el principio de legalidad, debido a que en su totalidad concuerdan que este problema jurídico no solamente vulnera los principios de proporcionalidad e igualdad, sino que, también, el principio antes mencionado, esto dado que por un lado uno de los expertos tributarios manifiesta que el Instructivo para la aplicación de sanciones tributarias carece de legalidad, puesto que no contempla el monto de la sanción para casos concretos lo que afecta al contribuyente y por ende afecta la legalidad con la que gozaría dicho instructivo.

Los expertos tributarios, consideran que existe un vacío legal respecto al tema, no solo porque no le permite actuar a la Administración Tributaria de manera correcta y legal, también, y mucho más grave porque afecta y vulnera los derechos de sus contribuyentes. Por lo que, de manera unánime concuerdan en que, se tomarán en cuenta parámetros importantes al momento de aplicar sanciones por contravenciones.

3.3. Análisis de jurisprudencia

Puesto que dentro del método exegético que ha sido utilizado dentro de la investigación, se realiza un análisis de los textos legales, en donde encaja la jurisprudencia. Es así que, se cita algunas sentencias donde se analiza si existe un exceso de discrecionalidad en la imposición de multas por contravenciones por parte de la administración tributaria y a su vez la aplicación o no de los principios de proporcionalidad e igualdad.

1. En el juicio de impugnación que sigue Rodrin Alexander Palacios Soto, representante legal de la Compañía APROMED, en contra del Director Regional del Sur del Servicio de Rentas Internas.

JUEZA PONENTE: Dra. Meri Alicia Coloma Romero.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Quito, a 30 de octubre del 2009; las 17h00. (...) TERCERO: En la sentencia recurrida, considerando séptimo, señala respecto a la alegación hecha por el accionante en la parte referida a que se ha inobservado lo previsto en el numeral 3 del Art. 24 de la Carta Fundamental, disposición que en lo principal manifiesta que las leyes establecerán la debida proporcionalidad entre infracciones y sanciones, derecho fundamental de las personas, al respecto, es necesario puntualizar que el Tribunal, acogiendo lo dispuesto por el Art. 272 ibídem, que en lo principal expresa que la Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal, por tanto, en este caso, para pronunciar la resolución, está la prevalencia de la Constitución sobre el Código Tributario, que debe ser acatada; y en consecuencia dar fiel cumplimiento al contenido del numeral 3 del Art. 24 de la Carta Magna que garantiza al individuo el principio fundamental de la proporcionalidad entre la infracción y la sanción, que debió ser acogida por la Directora Regional del Sur del Servicio de Rentas Internas en uso de su facultad sancionadora; el Tribunal de instancia en estricto cumplimiento de su deber y que los actos de la Administración Pública gocen de legitimidad y en aplicación de esta disposición constitucional a este caso, estima que la resolución impugnada, al imponer el máximo de la sanción se aparta del principio de proporcionalidad; con mayor razón que el referido accionante en la petición concreta en su escrito de demanda dice: "...subsidiariamente solicito se digne rebajar la sanción impuesta hasta el 80% de conformidad con lo dispuesto en el Art. 439 del Código Tributario...", en una especie de aceptación expresa; lo que amerita tomarse en cuenta como circunstancia atenuante, al igual que la ejemplar conducta del infractor, que no

han sido desvirtuadas; para utilizar esta atenuación nos remitimos al inciso 1) del Art. 319 *ibídem.*- (*El subrayado me pertenece*) (...)

Respecto al análisis de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, hace especial énfasis en que, se respete la jerarquía de la norma, es decir, respetar lo contemplado en la Constitución que es la proporcionalidad entre las infracciones y sanciones, lo que no fue respetado por la Directora Regional del Sur del Servicio de Rentas Internas en uso de su facultad sancionadora al imponer el máximo de la sanción constante en el Código Tributario, que, jerárquicamente resulta inferior a la Constitución.

2. Recurso De Casación Por Sanción Multa.

Corte Nacional De Justicia

Recurso No. 08-2012

Juez Ponente: Dr. José Suing Nagua

Corte Nacional De Justicia - Sala Especializada De Lo Contencioso Tributario. -

Quito, a 25 de marzo de 2013. Las 10h40.

VISTOS: Avocamos conocimiento de la presente causa en virtud de la Resolución No. 004-2012 de 25 de enero de 2012 emitida por el Consejo de la Judicatura; y, por la Resolución de Conformación de Salas de 30 de enero de 2012 dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia. En lo principal, la Dra. Sandra Maldonado López, Procuradora del Servicio de Rentas Internas, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la ciudad de Cuenca, el 8 de noviembre de 2011, dentro del juicio de impugnación No. 62-11, deducido por el señor Armando Gustavo Vega Delgado, por sus propios derechos, en contra de la Administración Tributaria. Calificado el recurso, el actor no lo contesta. Pedidos los autos para resolver, se considera: (...) CUARTO: El

cuestionamiento a la sentencia, at amparo de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación está relacionado con la presunta errónea interpretación de las letras a) y I) del numeral 7 del art. 76 de la Constitución de la República, que regulan la garantía del derecho de defensa, en cualquier instancia y grado y la motivación de los actos de autoridad. Para resolver, se considera: 4.1. La Administración Tributaria cuestiona la sentencia acusándola de que el Tribunal en forma equivocada establece que se ha negado el derecho de defensa al concederse un plazo para que presenten pruebas, lo cual considera que no es un simple formalismo sino una etapa vital del proceso; 4.2. *Revisada la sentencia se encuentra que el Tribunal (considerando cuarto) establece que en la Resolución sancionatoria, en ninguna parte se explica la razón de ser de la cifra impuesta, ni por qué el valor impuesto es pertinente a la falta que se impone, por lo que considera que no encuentra que se haya sustentado razonablemente el por qué se estableció ese valor y no otro y que la discrecionalidad invocada por la Administración se constituye en arbitrariedad, al aplicar sin razonamiento alguno un criterio subjetivo señalando que la sanción está entre los rangos de la ley, razonamiento que considera no es suficiente para cumplir con el mandato constitucional que exige proporcionalidad, argumentación con la que coincide la Sala, toda vez que la discusión no está centrada en los aspectos que señala la recurrente, sino en los que se deja expuestos, advirtiéndose en efecto que la Resolución cuestionada no motiva el porqué del monto de la sanción impuesta. (El subrayado me pertenece) (...)*

Dentro del Recurso No. 08-2012, se establece que al momento de emitir la Administración Tributaria la resolución sancionatoria, no existe una motivación adecuada de la razón de ser impuesta cierta cantidad, lo que evidentemente representa una arbitrariedad por parte de la

Administración Tributaria que nace del exceso de discrecionalidad que le otorga la norma, al contemplar el término “hasta” en el artículo que establece los montos de las multas.

3. Juicio N° 01051 – 2011 - 0159

Jueza Ponente : Dra. Lupe Ramos Meneses Tribunal Distrital De Lo Contencioso Tributario.- Cuenca, 01 de agosto de 2014.- Las 08H10.- JUICIO N° NRO. 159-11- VISTOS: El Doctor Esteban Flores Solano, ofreciendo ratificación del contribuyente AQUIP ELIECER FLORES comparece presentando demanda de impugnación en contra de la Resolución Sancionatoria por Contravención No. 0120110502699 emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro, el actor como fundamentos de hecho y de derecho, señala: “FALTA DE MOTIVACIÓN: Estamos dentro de la esfera del Derecho Penal Administrativo, en el cual es requisito indispensable para poder sancionar, demostrar la existencia del mal causado y la proporcionalidad entre este y la pena que se imponga. En este caso, la Administración Tributaria ha procedido a imponer una sanción económica sin determinar cuál es el mal que se ha causado y que pretende resarcir; lo que deviene en una carencia de motivación, pues no ha podido explicar la pertinencia de las normas por ella aludidas a los antecedentes de hecho; lo que nos conduce a sostener que la resolución es nula. (...)

Siendo este el estado de la causa, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en Cuenca, hace las siguientes consideraciones: (...)

4.3- Del análisis tanto de la demanda como de la contestación a ella realizada, como lo que obra de autos, este Tribunal considera que respecto a la configuración de la infracción tributaria, se ha cometido una contravención, pues se ha demostrado que el actor no presentó la información requerida por la Administración, sin que éste

pueda demostrar que la misma había sido destruida, pues de la documentación que consta dentro del proceso no se desprende vinculación o relación entre la destrucción de parte de un inmueble dado por un hecho de fuerza mayor y la documentación que se encontraba en la obligación de presentar, constituyéndose una contravención acorde a lo establecido en el artículo 315 del Código Tributario. Respecto a la imposición del monto de la sanción, la misma, como no puede ser de otra manera debe estar sustentada en normas claras y previas que garanticen la seguridad jurídica que ampara a todos los ciudadanos, respondiendo dicha imposición a la aplicación de principios constitucionales aplicables al régimen penal como es el de la proporcionalidad de la pena contemplado en nuestra Carta Magna en el Art. 76, numeral 6 “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.” y la debida motivación de por qué se impone una sanción y no otra (El subrayado me pertenece) (...)

En la especie, la Administración Tributaria pretende motivar su decisión en principios constitucionales generales, pero no ha determinado en su acto el involucramiento de los mismos en la sanción impuesta, es decir, únicamente se hacen meros enunciados, y no se explica cómo se consideró en el caso concreto, el principio de capacidad contributiva del contribuyente; o, si el contribuyente cometió o no con anterioridad, otra infracción igual a la que se sanciona; de igual forma, se enuncian los principios de equidad, igualdad y proporcionalidad, pero no se expresa o razona de manera alguna, como esos principios fueron aplicados al caso en concreto, e influyeron en la determinación del valor de la multa; en definitiva, no consta en parte alguna motivación respecto del monto establecido como sanción, actuación que se aleja de los principios que rigen el régimen penal que sanciona conductas ilegales en directa

relación con el daño que se cause, es decir, con los efectos que produzca dicha actuación. (*El subrayado me pertenece*) (...)

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en Cuenca, dentro de su análisis y fundamentación manifiesta que, al aplicar una sanción por contravención, se respetarán los principios constitucionales, entre otros los de igualdad y proporcionalidad. Además, de referirse a los criterios que serán tomados en cuenta para establecer la multa a los contribuyentes y entre ellos menciona la capacidad contributiva del contribuyente, y gravedad de la infracción.

CONCLUSIONES

- Los aspectos a regularse en la discrecionalidad en la facultad sancionadora en el mismo tipo de contravenciones tributarias estarán enfocados en la capacidad contributiva del contribuyente, la gravedad de la contravención y el tipo de contribuyente que la ha cometido, para que, de esta manera, se emitan resoluciones motivadas que respeten los principios de proporcionalidad e igualdad.
- La discrecionalidad de la Administración Tributaria en la actualidad pretende ser regulada con la existencia del Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias emitido por el Servicio de Rentas Internas donde, se busca gradar esta discrecionalidad en la aplicación de multas, instructivo que, por el principio de legalidad, se regiría a las leyes constitucionales y especiales, mismo que respete y se acople a los criterios que estos contemplan. Respecto a esto, en el caso específico de contravenciones la norma especial contempla una sanción de USD 30 a USD 1500, lo cual no se refleja en el instructivo, pues no se contemplan los límites antes mencionados, sino que, se establece un rango de USD 30 a USD 500, lo que permitiría que un funcionario en el caso de no tener un procedimiento claro sobre una contravención, se rija al Código Tributario que reza “Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias, se impondrán de acuerdo con las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias”, y; al hacerlo se invertiría de un exceso de discrecionalidad lo que le lleva a vulnerar los principios de proporcionalidad e igualdad de los contribuyentes.
- El principio de proporcionalidad está establecido tanto en la norma constitucional para que se aplique de manera general, y; también, en el Código Tributario como

norma especial que rige el ámbito tributario. Sin embargo, en la práctica este principio se ve vulnerado por parte de la Administración Tributaria al no contar con un procedimiento claro para que, se imponga de manera proporcional las sanciones por concepto de contravenciones.

- El principio de igualdad con base a la doctrina tiene cuatro mandatos sobre los cuales funciona: el trato idéntico a individuos que se encuentren en situaciones idénticas, el trato diferenciado a individuos cuyas situaciones no compartan ningún elemento común, el trato paritario a individuos cuyas situaciones presentan similitudes y diferencias, pero las similitudes tengan más importancia que las diferencias, y el trato diferenciado a destinatarios que, se encuentran , también, en una posición en parte similar y en parte diversas, por lo que, se concluye que el principio de igualdad no se ve vulnerado puesto que, aunque el instructivo no cumpla con los límites que contempla la norma especial, existe una clasificación de cuantía respecto del tipo de contribuyente sancionado.
- La existencia de el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias no garantiza la existencia de un procedimiento claro respecto a las sanciones por contravenciones, y esto configura un vacío legal dentro de las leyes tributarias.

RECOMENDACIONES

- Se establezca un procedimiento claro respecto a todas las contravenciones que sean cometidas por los contribuyentes, el mismo que cuente con cuantías o sanciones pecuniarias que respeten y cumplan los límites establecidos por las normas jerárquicamente superiores, siempre que, se respete la proporcionalidad e igualdad con relación al hecho o contravención.
- Se recomienda reformar el Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, de manera que, se adecúe a los rangos de las multas por contravenciones y faltas reglamentarias contemplados en el Código Tributario.
- El Estado trabajaría en la capacitación permanente tanto de jueces, fiscales, funcionarios y profesionales del Derecho, con el objetivo de perfeccionar el conocimiento sobre este tipo de procedimientos a fin de que se apliquen los mecanismos idóneos y de esta manera no se vean vulnerados los derechos de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

- Albiñaba, C. (1992). *Sistema tributario español y comparado*. Madrid: Tecnos.
- Altamirano, A. (2012). *Derecho Tributario Teoría General*. Buenos Aires: Marcial Pons.
- Álvarez, J. (2004). *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Ander-Egg, E. (1965). *Técnicas de investigación social*. Buenos Aires: Lumen.
- Andrade, L. (04 de Noviembre de 2005). *Derecho Ecuador*. Obtenido de Derecho Ecuador: <https://derechoecuador.com/el-procedimiento-determinativo-de-la-obligacion-tributaria/>
- Aneiros, J. (2005). *Las sanciones tributarias*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- Caicedo, H. (2017). *El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en materia tributaria en el caso particular de las contravenciones*. Quito.
- Cajal, A. (12 de 10 de 2021). *Lifeder*. Obtenido de <https://www.lifeder.com/metodo-exegetico/>
- Canales, M. (2006). *Metodologías de la investigación social*. Santiago: LOM Ediciones.
- Código Tributario*. (2005). R.O. Suplementario. 38 de 14 de junio de 2005.
- Constitución de la República del Ecuador*. (2008).
- Cornick, J. (1998). *La reforma del sistema tributario en Costa Rica 1994-1997*. San José: Eureka comunicación.

- Delgado, J. (2019). *La potestad discrecional de la administración pública y el principio de legalidad*. Cuenca: Ecuador.
- Enciclopedia Jurídica*. (2020). Obtenido de <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/multa/multa.htm>
- Gómez, E. (2010). *Un espacio para la investigación documental*. Vanguardia.
- González, E., & Ayala, J. L. (1994). *Curso de Derecho Tributario* (2da Edición ed.). Madrid: Editorial de Derecho Reunidas.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación*. D. F.: McGraw Hill Interamericana.
- Hoyos, C. (2000). *Un modelo para la investigación documental*. Medellín: Señal Editora.
- Jiménez, P. (2013). *EL RÉGIMEN SANCIONATORIO PECUNIARIO POR CONTRAVENCIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS ANTES Y DESPUÉS DE LAS REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY REFORMATIVA DE EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR*. Quito.
- López, P. (2004). *POBLACIÓN MUESTRA Y MUESTREO*. Obtenido de Punto Cero: http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1815-02762004000100012&lng=es&tlng=es.
- Martínez, H., & Ávila, E. (2010). *Metodología de la investigación*. México : Cengage Learning .
- Mertens, D. (2010). *Investigación y evaluación en educación y psicología: integración de la diversidad con métodos cuantitativos, cualitativos y mixtos*. Sage.

- Mogrovejo, J. C. (2010). *Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador*. Quito.
- Morone, G. (2013). *Métodos y técnicas de la investigación científica*. . Obtenido de Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
- Orozco, G., & González, R. (2012). *Una coartada metodológica*. México : Sagahón Repoll.
- Pacci, C. (2010). *Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria regulados en el Código Tributario peruano*. Arequipa: Grijley.
- Paredes, V. (2012). Métodos de interpretación jurídica. *Academia*, 37 - 38.
- Patiño, R., & Pozo, T. (2009). *Léxico Jurídico Tributario*. Cuenca.
- Perez, F. (1996). *Infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Publigraphis.
- Proaño, J. (2014). *Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la facultad sancionadora de la administración tributaria*. Ecuador.
- Pulido, P. (2015). Ceremonial y protocolo: métodos y técnicas de investigación científica. *Opción 31*.
- Quecedo, R., & Castaño, C. (2003). Introducción a la metodología de investigación cualitativa. *Revista de Psicodidáctica*, n° 14.
- Ragin, C. (2007). *La construcción de la investigación social* . Colombia : SAGE Publicaciones.
- Ramos, E. (2008). *Métodos y técnicas de investigación*. Obtenido de Gestipolis: <http://www.gestipolis.com>
- Rodriguez, A. (2007). *Técnicas de investigación social*. España : ULPGC.

- Rosembuj, T. (1993). *APUNTES SOBRE LA DISCRECIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA*. Lima, Perú.
- Sánchez, M. (2019). *La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada crítica*. Colombia.
- Taylor, S., & Bogdan, R. (1989). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*. Barcelona: Paidós.
- Tipán, R. (2014). *Análisi de las reformas tributarias referente a las sanciones pecuniarias aplicadas por el Servicio de Rentas Internas a sociedades con fines de lucro y contribuyentes especiales de la ciudad de Quito y su impacto durante el 2008 - 2012*. Quito.
- Trejo, K. (2021). *Trejo Sánchez, K. Fundamentos de metodología para la realización de trabajos de investigación*. Mexico: Editorial Parmenia.
- Valcárcel, E. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

ANEXOS

Tema: La discrecionalidad en la facultad sancionadora en el mismo tipo de contravenciones tributarias con relación a los principios constitucionales de proporcionalidad e igualdad.

Entrevista

Nombre:

Ocupación/Cargo:

Tipo de preguntas: Abiertas

1. ¿Qué percepción tiene usted como experto tributario respecto de la gradación que utiliza la Administración Tributaria al momento de aplicar multas en los casos de contravenciones?
2. ¿Dentro de su perspectiva, la Administración Tributaria aplica los principios de proporcionalidad e igualdad en la aplicación de las sanciones tributarias por contravenciones?
3. ¿Qué parámetros considera usted que deberían ser tomados en cuenta al momento de la aplicación de sanciones por contravenciones?
4. ¿Debería existir un procedimiento claro que identifique el valor a ser impuesto por multas tributarias dependiendo del tipo de contravención?
5. ¿Al momento de ser establecidas las multas tributarias por contravenciones, como cree usted que debería aplicarse el principio de igualdad?

6. ¿Cómo considera usted que debería aplicarse el principio de proporcionalidad en el caso de las multas tributarias por contravenciones?
7. ¿Considera usted que la falta de regulación de la cuantía de multa por concepto de contravenciones tributarias configura un vacío legal, ¿por qué?