



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA
ÁREA JURÍDICA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
CARRERA DE DERECHO

TITULO:

“Tipificación individual de las Sanciones Pecuniarias por Contravenciones Tributarias reformando el Artículo 349 del Código Tributario”

Tesis previa a optar el Grado de Licenciado en Jurisprudencia y Abogado.

DIRECTOR DE TESIS:

Dr. José Riofrío Mora

AUTOR:

Pablo Fernando Rivas Salinas

LOJA - ECUADOR

2016

CERTIFICACIÓN

Dr. José Riofrío Mora.

**DOCENTE DE LA CARRERA DE DERECHO DEL ÁREA JURÍDICA,
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA.**

CERTIFICO:

Que el presente informe de tesis, denominado **“Tipificación individual de las Sanciones Pecuniarias por Contravenciones Tributarias reformando el Artículo 349 del Código Tributario”**. Ha sido realizado personalmente por el señor postulante señor Pablo Fernando Rivas Salinas, en calidad de integrante del sílabo denominado Trabajo de Titulación, desarrollado desde el 16 de marzo al 7 de agosto del 2015, cumpliendo con las exigencias de la normatividad de la Universidad Ecuatoriana y de la Universidad Nacional de Loja, por cuyo motivo autorizo su presentación y sustentación ante el Tribunal de Grado.

Loja, Mayo del 2016



Dr. José Riofrío Mora
DIRECTOR DE TESIS

AUTORÍA

Yo, Pablo Fernando Rivas Salinas; declaro ser autor del presente trabajo de tesis y eximo expresamente a la Universidad Nacional de Loja y a sus representantes jurídicos de posibles reclamos o acciones legales, por el contenido de la misma.

Adicionalmente acepto y autorizo a la Universidad Nacional de Loja, la publicación de mi tesis en el Repositorio Institucional - Biblioteca Virtual.

Autor: Pablo Fernando Rivas Salinas

Firma: -----



Cédula: 110407833-0

Fecha: Loja, Junio del 2016

**CARTA DE AUTORIZACIÓN DE TESIS POR PARTE DEL AUTOR,
PARA LA CONSULTA, REPRODUCCIÓN PARCIAL O TOTAL Y
PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DEL TEXTO COMPLETO.**

Yo, Pablo Fernando Rivas Salinas, declaro ser autor de la tesis titulada "**Tipificación individual de las Sanciones Pecuniarias por Contravenciones Tributarias reformando el Artículo 349 del Código Tributario**", como requisito para optar al grado **DE LICENCIADO EN JURISPRUDENCIA Y TÍTULO DE ABOGADO**; autorizo al Sistema Bibliotecario de la Universidad Nacional de Loja para que con fines académicos, muestre al mundo la producción intelectual de la Universidad, a través de la visibilidad de su contenido de la siguiente manera en el Repositorio Digital Institucional:

Los usuarios pueden consultar el contenido de este trabajo en el RDI, en las redes de información del país y del exterior, con las cuales tenga convenio la Universidad.

La Universidad Nacional de Loja, no se responsabiliza por el plagio o copia de la tesis que realice un tercero.

Para constancia de esta autorización, en la ciudad de Loja, a los 17 días del mes de Junio del dos mil dieciséis, firma el autor.


Firma:.....

Autor: Pablo Fernando Rivas Salinas

Cédula: 1104078330

Dirección: Las Pitas: Calle Expreso 25-31 y Avenida Pablo Palacio

Correo Electrónico: pablo42rivsal@gmail.com

Teléfono: 072-616436 **Celular:** 0989657007

DATOS COMPLEMENTARIOS.

Director de Tesis: Dr. José Riofrío Mora. Mg. Sc

Tribunal de Grado:

Presidenta: Dra. Jenny Jaramillo Serrano. Mg. Sc

Vocales: Dr. Fernando Soto Soto. Mg. Sc

Dr. Alex Riascos Chamba. Mg. Sc

DEDICATORIA

A mis Padres, Franco de Jesús Rivas Mora y María Mercedes Salinas Ramón, por su eterno amor, paciencia y confianza, para lograr mis triunfos profesionales.

A mis Hermanos, Jorge Oswaldo y Franco Eduardo Rivas Salinas, por sus apoyos absolutos.

Pablo Fernando Rivas Salinas

AGRADECIMIENTO

A ti Dios por haberme dado la vida y la oportunidad de haber realizado la presente tesis.

De manera especial expreso mi consideración de estima y gratitud al Dr. José Riofrío Mora, por haber asumido con absoluta dedicación y esmero la dirección del presente trabajo investigativo.

Expreso mi eterna gratitud a las autoridades de la Universidad Nacional de Loja, docentes y sector administrativo de la Carrera de Derecho del Área Jurídica, Social y Administrativa.

A los distinguidos docentes, que durante mi formación educacional me brindaron sus conocimientos y experiencias sin egoísmo alguno, con el objetivo de guiarme por la visión amplia del derecho para mi futuro profesional.

A mis compañeros, quienes me han colaborado con sus aportes fructíferos para mi desarrollo profesional.

El autor.

1. TÍTULO

“Tipificación individual de las Sanciones Pecuniarias por Contravenciones Tributarias reformando el Artículo 349 del Código Tributario”

2. RESÚMEN

El presente trabajo de investigación, tiene como finalidad aportar con criterios en un tema de trascendental importancia en el Régimen Tributario, las contravenciones, su tipificación y sanción tributarias. Las relaciones legales entre los sujetos que participan en esta compleja actividad tienen una importancia relevante, en especial el estudio de las normas y preceptos jurídicos por medio del cual, el Estado en virtud de su poder jerárquico tributario obtiene ingresos por parte de los contribuyentes, los cuales sirven de sustento para el gasto público para el logro del bien común.

La norma suprema expresa en lo respectivo a las normas básicas del derecho al debido proceso en su artículo 76, numeral 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 en la Constitución o la ley”. Lo cual jurídicamente no cumple esta disposición el Código Tributario en el artículo 349 sobre las contravenciones, serán aplicadas con una pena pecuniaria que no puede ser inferior a \$ 30 dólares ni exceder 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.

En su parte respectiva no existe la tipificación individual y su respectiva sanción pecuniaria, la cual ocasiona una generalidad y por ende su aplicación es arbitraria por parte de la autoridad tributaria respectiva, lo que origina una sanción ajena a la naturaleza misma de la contravención.

Este vacío jurídico en la legislación tributaria genera un problema legal, de aquello se deriva la relevancia del tema propuesto, tomando en referencia la seguridad jurídica que la Constitución en su artículo 82 establece: “existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”, con estos antecedentes conlleva a salvaguardar los derechos que los contribuyentes tienen asistidos.

El problema que se busca enfocar, es que independiente del rango de la multa o sanción económica establecida en el Código Tributario, no se ha estipulado como se ha de aplicar estas sanciones, la ley no es clara en este sentido, al no señalar cuáles son los parámetros a considerar al momento de emitir una resolución con el valor de la sanción; por esta razón es necesario una mejora en el ordenamiento jurídico tributario, que no permita la interpretación discrecional de

ninguna autoridad sancionadora, sino por el contrario establecer una tipificación individual y la sanción pecuniaria en referencia al principio de proporcionalidad y equidad que rigen en la Constitución y en el sistema tributario ecuatoriano, con la finalidad de obrar con justicia y apego a la ley.

Otro aspecto importante es que la administración tributaria cuente con las normas específicas que regulen su actuación, a fin de que las resoluciones con motivos de sanción por el cometimiento de infracciones, en este caso las contravenciones tengan la motivación acorde a lo establecido en el artículo 76, numeral 7, literal 1).- “las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. 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 del hecho”.

ABSTRACT

This research work is intended to provide using criteria on an issue of vital importance in the Tax Regime, infringements, their definition and punishment. The legal relationships between subjects involved in this complex activity has a significant importance, especially the study of the Standards and legal provisions by which the State under its hierarchical power derives income tax by taxpayers, which provides a basis for public spending to achieve the common good.

The supreme law expressed in the respective basic standards of the right to due process in Article 76, paragraph 3. "No one shall be tried or punished for an act or omission which, when committed, are not punishable under the law as criminal, administrative or other offense, nor shall it apply a sanction not contemplated by the Constitution or the law ", which legally does not comply with this provision of the Tax Code Article 349 on infringements shall be applied with a pecuniary penalty which may not be less than \$ 30 nor exceed \$ 1,500 of the United States of America, without prejudice to other penalties, for each offense established in the respective standards. In their respective share no individual characterization and financial penalty, which causes a generality and therefore its application is arbitrary by the respective tax authority.

This loophole in tax legislation creates a legal problem, that the relevance of the proposed topic is derived by taking legal certainty referring to the Constitution in Article 82 states, with these leads to tax rules need to be clear background, previous and public to safeguard the rights of taxpayers. The problem to be focused, is independent of the range of the fine or financial penalty under the Tax Code, has not been stipulated as it is to apply these sanctions, the law is unclear in this respect, not indicate which are the parameters to be considered when issuing a resolution with the value of the sanction; therefore it is necessary an improvement in the tax law, which does not allow the discretionary interpretation of any sanctioning authority, but rather to establish a single classification and financial penalties in reference to the principle of proportionality and fairness that govern the Constitution and in the Ecuadorian tax system, in order to do justice and respect for the law.

Another important aspect is that the tax authorities count on the specific rules governing their action, so that the resolutions motif penalty for the commission of offenses, infringements in this case have the motivation according to the provisions of Article 76, paragraph 7, letter 1).- "the decisions of public authorities must be motivated. There will be no motivation if the resolution no legal rules or principles on which it is based and relevance of their application to the background of the fact is not explained articulation".

3. INTRODUCCIÓN

La tesis previo a optar por el Grado de Licenciado en Jurisprudencia y el Título de Abogado la he titulado **“Tipificación individual de las Sanciones Pecuniarias por Contravenciones Tributarias reformando el Artículo 349 del Código Tributario”**, tomando en cuenta que es un tema socio - jurídico actual. Por situaciones de que en la actualidad ha ido mejorando la cultura tributaria en el país, gracias a los esfuerzos realizados por parte de la Administración Tributaria en difundir campañas de concientización y difusión de normativa acorde a las realidades tributarias.

En la actualidad hemos presenciado el índice de crecimiento de evasiones tributarias, por estas razones la administración tributaria aplicando la ley hace énfasis en mayores controles y seguimientos a los contribuyentes. Una vez comprobados los ilícitos tributarios la administración ha tomado las medidas correctivas estableciendo sanciones, situación que motiva las contravenciones tributarias, las cuales dentro de su tipificación actual el artículo 348 del Código Tributario menciona “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”.

Siguiendo el reglamento de régimen académico y la nueva estructura de la tesis, consta del marco conceptual en el que se ha realizado el acopio de conocimientos bibliográficos y el resumen de los conocimientos empíricos de cada uno de los temas de investigación, utilizando el método científico con el análisis de los distintos conceptos y temas tomados para nuestro trabajo y el análisis y comentario en otros casos.

En el marco doctrinario nuestro ejercicio mental estuvo dado en la búsqueda de la verdad de nuestro tema e hipótesis con el auxilio de investigadores, con los distintos cambios del derecho y que han progresado nuestras ideas.

En el marco jurídico se trató del análisis de la constitución en su parte de derechos y garantías, y la incidencia de la organización del estado y sus instituciones en el desarrollo de esta investigación se analizó y trató la característica de la supremacía para saber que ninguna norma secundaria puede oponerse al marco constitucional.

Para cumplir con el sondeo de opinión utilizamos la técnica de la encuesta y la entrevista, la primera integrada de cinco interrogantes aplicada a un número de treinta profesionales del derecho, y la segunda con cuatro interrogantes dirigida a cuatro entrevistados. En la que exploramos el conocimiento de los encuestados y como resultado de ellos tenemos el cuadro, el gráfico y la interpretación de cada interrogante. A través de las cuales ha sido posible recolectar el criterio de profesionales del derecho para poder realizar el estudio para verificar los objetivos propuestos y los hemos demostrado de acuerdo a nuestra investigación; tanto el objetivo general como los específicos. Además estas interpretaciones con han permitido realizar la contrastación de la hipótesis con toda la investigación, la que ha resultado con éxito y veracidad.

Finalmente, de acuerdo al método científico concluido una investigación, corresponde demostrar la hipótesis por intermedio de las conclusiones y recomendaciones que son parte esencial del trabajo. Considerando toda la información obtenida en el proceso investigativo de la tesis, se ha procedido al planteamiento de la propuesta jurídica en la que se sustenta la reforma a proponerse, la misma considerada como el eje principal. Queda a consideración del Tribunal de Grado la investigación sobre un tema relevante del Régimen Tributario, con la aspiración que vendrán nuevas investigaciones en los temas de interés público.

4. REVISIÓN DE LITERATURA

MARCO CONCEPTUAL

4.1 GENERALIDADES

El presente desarrollo investigativo tiene relación con el derecho tributario, las contravenciones tributarias, todos los contribuyentes sean personas naturales o jurídicas deben cumplir con los deberes formales tributarios, recordando siempre que el pago oportuno de impuestos lleva al desarrollo del país, entre estas obligaciones formales el contribuyente sea nacional o extranjero que realice alguna actividad económica debe inscribirse en el RUC (registro único del contribuyente) y cumplir correctamente sus obligaciones de acuerdo a la capacidad económica.

Es aquí donde surge la obligación tributaria y en el caso de no cumplir las exigencias establecidas en la normatividad tributaria buscan la manera de evadir los pagos respectivos, situación que produce el ilícito tributario, cuya tipificación origina las contravenciones, objeto de la presente investigación, por referirnos a las sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias en lo

referido a la generalidad de la sanción, lo cual vulnera principios constitucionales, para su revisión que por su naturaleza tiene gran amplitud, nos remitiremos a los conceptos, doctrina y normatividad, los mismos que para nuestro estudio hemos delimitado en los puntos a tratarse que constan en el plan de investigación.

Se le llama generalidades a este capítulo porque nos conduce a referirnos al centro de la investigación, sus aspectos conceptuales para una mejor comprensión del tema y como investigadores tenemos que buscar la verdad en las fuentes de investigación, que para este caso son las bibliográficas. Para ello se ha seleccionado los conceptos relevantes, que se trataran en el desarrollo del presente proyecto, los mismos que servirán de guía para un correcto estudio.

4.1.1 CONCEPTOS

Se realizará una compilación e interpretación de cada uno de los ítems planteados para el desarrollo de los mismos, que significan un aporte a la investigación por razones de ser un tema de gran relevancia, es decir definirlos lo que es en esencia y cada vez perfeccionar, los cuales a futuro serán de apoyo para el desarrollo del proyecto de tesis.

4.1.1.1 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Etimológicamente significa el termino proviene del latín "obligatio", que es una variante de "obligare". Esta palabra a su vez se deriva de dos vocablos: 1) Ob, que significa alrededor y 2) ligare, que debe entenderse como ligamen o atadura.

“Horacio García Belsunce cree junto a Ferreiro que: La obligación tributaria es el molde jurídico formal del tributo, es el núcleo, el eje el centro de los estudios científicos del derecho tributario pues determina en qué casos nace, quien debe soportar, y cuál es su contenido y cuando ha de considerarse extinguida”.¹

La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo se encuentra su fundamento jurídico únicamente en la ley tributaria, condicionado a su vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente, por lo que nadie está obligado hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin ley que lo establezca.

¹ GARCÍA BELSUNCE Horacio A Tratado de tributación Tomo I Derecho Tributario pág. 127

Haciendo mención a lo explicado vale hacer referencia al código tributario en su *artículo 18.- “Nacimiento.- La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”*.² Con esta disposición cumple lo acotado en líneas anteriores por el hecho de que la obligación tributaria y su cumplimiento lo establece la ley, por ser la que da nacimiento al crédito tributario a favor del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, cuya prestación siempre va hacer exigida, cuyo producto pagan los contribuyentes en cumplimiento de un deber y de acuerdo a la capacidad contributiva.

De acuerdo al tratadista Andrade Leonardo el concepto de obligación tributaria está compuesto por dos palabras, por un lado obligación que refiere a aquello que hay que realizar o que se está obligado a hacer. Y por su parte tributaria, permite dar cuenta a todo aquello propio o relativo al tributo, que es la cantidad de dinero que un individuo le paga al estado para que éste afronte los gastos de la administración pública y lleve a cabo obras destinadas a mejorar el bien común.³

La obligación tributaria nace desde la perspectiva de cumplir con lo establecido en la ley, que consiste en un vínculo obligacional en

² CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

³ ANDRADE LEONARDO, El ilícito tributario. Primera edición. Editorial CEP. Quito 2011.

virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, de modo tal que ésta vendría a constituir parte vital de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria. Los tributos tienen su fundamento en la soberanía del Estado lo cual se traduce en la expedición de normas que lo crean.

La Constitución de la República del Ecuador establece la existencia de una política tributaria encargada de la recaudación y distribución de los tributos. Entonces, los Estados establecen gravámenes tributarios que consienten la recaudación necesaria, y que al mismo tiempo promueven el desarrollo económico que es sustentado por la recaudación de los tributos para invertir en obras y servicios sociales.

CÓDIGO TRIBUTARIO

“Artículo 15.- Concepto.- Obligación Tributaria es el vínculo jurídico personal, entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.⁴

⁴ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

Entonces, la obligación tributaria es el lazo que se estipula por ley entre un acreedor, en este caso el estado y un deudor, personas naturales o jurídicas que tiene la misión de obligar al deudor a que abone el tributo correspondiente. Como consecuencia que la mencionada obligación está establecida por ley su cumplimiento, por parte del ciudadano, puede ser exigido por el estado vía la amenaza de recibir una sanción sino se concreta satisfactoriamente, en esta situación se hace referencia al poder tributario que la ley le otorga en ejercicio de poder imperio y basado en el principio de legalidad, este acción de cobro puede ser bajo la acción coactiva que en si tiene al carácter de cobro inmediato, esto con la finalidad de no dejar sin efecto el cobro establecido por los tributos establecidos en la ley.

“Artículo 19.- Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto y a falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

1.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”.⁵

En este artículo determina que las personas naturales o jurídicas deben considerar la exigibilidad de la obligación desde los plazos establecidos, y para mayor comprensión de la norma legal del artículo precedente, vamos analizar el primer numeral: hace referencia a cuando debe ser efectuado por el contribuyente o deudor tributario, se establece que debe cumplir desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por la ley. En el segundo numeral: cuando es determinada por la administración tributaria, la obligación es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria.

4.1.1.2 CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

Antes de puntualizar sobre las contravenciones tributarias, contravención proviene del latín *contravenire*, que significa obrar en contra de lo que está mandado o estipulado.

⁵ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

El Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas, señala que “contravención es la falta que se comete al no cumplir lo ordenado”. “Trasgresión de la ley”.

El instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias emitido por el Servicio de Rentas Internas señala: “Constituye contravención las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en las disposiciones legales.”⁶

Al tratar de una contravención estamos hablando siempre de un acto que está tipificado en la ley y que supone un tipo de castigo o sanción para aquel que la lleva a cabo en contra de lo estipulado en la norma. Esto es así ya que el hecho de contravenir la ley es entendido como un error y por lo tanto si la ley se aplica a todos por igual, aquel que no la respeta debe recibir algún tipo de sanción, castigo o advertencia.

Andrade Leonardo conceptualiza Contravención Tributaria como “El incumplimiento de los deberes formales del contribuyente; la omisión o incumplimiento por parte de funcionarios o empleados públicos de los deberes que les impone en el Código Tributario;

⁶ Registro Oficial Suplemento N° 553 del 11 de octubre del 2011

el retardo en la entrega de los tributos recaudados al sujeto activo, y otros que determine la ley”⁷

En la presente investigación, hablamos de contravenciones tributarias la transgresión de normas en el ámbito tributario, el sujeto pasivo debe cumplir con la ley, por ser un ordenamiento expreso de deberes formales que cumple el contribuyente para con la administración tributaria, que son conductas dirigidas con el propósito de que se cumplan, estas con la finalidad de que se puedan desarrollar de manera normal las actuaciones del sujeto activo.

Ahora al hablar de la pertinencia del tema, nos vamos a referir de acuerdo al Código Tributario, en su “artículo 348.- Contravenciones tributarias.- Son las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, impidan o retarden la tramitación de reclamos, acciones o recursos administrativos”.⁸

Esta referencia nos introduce al fondo en la parte legal de esta investigación, las contravenciones tributarias es el incumplimiento de

⁷ ANDRADE Leonardo. Práctica Tributaria. Editorial CEP. Primera Edición 2011. Quito. Pág. 165.

⁸ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

los deberes formales establecidos en el código tributario y que conllevará a responsabilidad pecuniaria al sujeto pasivo. Situación en la cual al momento de proceder a la notificación por la transgresión cometida, la misma debe estar en relación al principio tributario constitucional sobre proporcionalidad, por razones de que debe ser aplicado de acuerdo al acto cometido contrario a la ley, cuya sanción debe estar enmarcada en la normativa tributaria de acuerdo a los fundamentos jurídicos en que se funda y la motivación del caso, al debido proceso y la seguridad jurídica que establece la Constitución.

4.1.1.3 INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Etimológicamente infracción proviene del latín *infractio*, se refiere al quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal.

De acuerdo al tratadista Fernando Pérez Royo, Infracción la conceptualiza como “las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales”.⁹

⁹ PÉREZ ROYO Fernando. Derecho Financiero Tributario (2010). Vigésima edición. Pág. 396

Se puede analizar a la infracción como la inobservancia de lo estipulado en alguna norma, cuyo proceder no puede omitirse, para lo cual existe una sanción que debe ser aplicada conforme a lo estipulado en la ley.

El Diccionario de Derecho Usual, de G. Cabanellas, señala: “Transgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley, pacto o tratado. La infracción de lo obligatorio permite reclamar, la ejecución forzosa; y, cuando no queda lograrla, se traduce en el resarcimiento de daños y perjuicios en lo civil, o en la imposición de una pena, si el hecho constituye delito o falta.”

Se consideran infracciones aquellas acciones y omisiones dolosas o culposas tipificadas y sancionadas en las leyes. Al hablar de nuestro ámbito tributario, entendemos por dolosas aquellas que implican la intención de incumplir lo previsto en las normas y por culposas cuando ese incumplimiento parte de la negligencia del contribuyente.

“El código tributario en el art. 314 dice.- 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”.

Infracciones tributarias, para efectos de juzgamiento y sanción, tienen referencia con las contravenciones tributarias, de acuerdo al artículo 315 del código tributario, en su parte pertinente establece a las contravenciones como clase de infracciones. Entonces, a las infracciones tributarias se las puede considerar como aquella inobservancia o incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente, persona natural o jurídica respecto de una norma, para lo cual siempre debe estar su respectiva sanción, la misma que debe estar referida en la normativa para que cumpla su propósito legal, haciendo referencia siempre al principio tributario de legalidad, que no es otra cosa que el respeto a las leyes y actuadas conforme lo establece el orden jerárquico de las mismas, con la finalidad de evitar abusos en la aplicación de leyes tributarias por parte de las autoridades tributarias al momento de imponer sanciones.

Además de la existencia de dolo y culpa, para que se produzca una infracción deben darse dos situaciones fundamentales: La primera es que exista una norma en la que se tipifique esa sanción, es decir que esa conducta esté descrita en la propia normativa como falta. El otro factor fundamental para que una determinada acción y omisión sea considerada como infracción es que esté prevista una sanción para esos supuestos.

4.1.2 RELATO HISTÓRICO

El régimen tributario es tan antiguo como la humanidad, los estudiosos e historiadores no enseñan que por primera vez se utilizó la palabra tributo para regirse a los tributos de la tierra y la movilización de mercaderías, en Roma en el año 165 antes de nuestra era.

En la colonia el régimen tributario fue explotado a tal punto que hubo las revueltas en las alcabalas y los estancos a más de otros gravámenes con lo que se explotaba al campesino, cuya historia está ligada a la famosa revolución en la época colonial, este impuesto a las alcabalas cuyo monto era del 2% sobre su precio, que debía pagar todo negocio dedicado a la venta. También en la época colonial existieron los *Almojarifazgos*, cobradores de impuestos, los cuáles consistían en un tributo aduanero, constituyéndose en un importante antecedente del sistema aduanero actual.

En el primer siglo del Ecuador como República un dato histórico importante fue en 1833 con la revolución marxista con lo que el pueblo protestó por el impuesto de 3 pesos y medio sobre los habitantes comprendidos entre 22 a 55 años de edad, instituido por el Presidente General Juan José Flores, lo que cambió el régimen político de gobierno.

LLEGADA DE LA MISIÓN KEMMERER

La Misión Kemmerer llegó al Ecuador en 1926, para modernizar el Estado y reestructurar el sistema bancario del país. Ésta fue una de las metas del Presidente Isidro Ayora, al asumir el gobierno en abril de ese año. La propuesta de la Misión consistía en corregir las deficiencias administrativas en el manejo de las finanzas, bajo un nuevo diseño económico que pusiera a Ecuador a la altura de otros países del continente y del mundo.

Tras un período de análisis de la situación, una de las primeras acciones consistió en fundar el Banco Central del Ecuador que, a partir de ese entonces, fue el único organismo que emitió legalmente billetes y monedas.

La propuesta para la Ley Orgánica del Banco Central del Ecuador había sido presentada al Gobierno por la Misión Kemmerer el 11 de febrero de 1927, acompañada de una exposición de motivos. El Banco Central se creó como una compañía anónima autorizada durante 50 años para emitir dinero, exceso en descuentos de la tasa fija, constituirse en depositaria del gobierno y de los bancos asociados, administrar el mercado de cambios y fungir de agente fiscal. Debido a que las funciones de la nueva institución estaban íntimamente ligadas a los derechos soberanos del Gobierno y al

interés público, lo que representaría que el Gobierno estaba llamado a participar en su administración.

Al continuar con la evolución resulta notorio referirnos a la misión Kemmerer que estableció leyes tributarias como la organización de aduanas, hacienda, impuesto a la renta; pero en cuanto a las contravenciones por el incumplimiento al pago y a otras faltas no existió legislación y se vino aplicando las normas del código penal y el código civil en lo respectivo a los trámites administrativos.

Después de la llegada de la misión Kemmerer junto con los cambios y la creación de la Ley de Impuestos a la Renta del 20 de marzo de 1941 en donde se instauró la institución del reclamo administrativo en donde el contribuyente podía interponer su queja sobre las actuaciones de la administración como consecuencia de esto se creó el Tribunal fiscal. Se establecía también el recurso de queja para ante la Corte Suprema de Justicia, lo cual equivaldría a la acción descrita en la legislación vigente ante el Tribunal de lo Contencioso - Administrativo.

“En los primeros años de este siglo existían en el país las Juntas de Hacienda que fueron un ensayo semi jurisdiccional. En materia de ingresos fiscales existían los siguientes impuestos:

- a) Impuestos indirectos.- Sobre los consumos y las transacciones, derechos aduaneros de importación y exportación;
- b) Impuestos directos.- Sobre los predios rústicos y el capital en giro.”¹⁰

Las reformas tributarias antes descritas marcaron una nueva etapa en el régimen tributario, logrando que se eliminen muchos impuestos innecesarios, se realice una simplificación administrativa que permita recaudar con mayor eficiencia los tributos, y además no se suban las tarifas de los mismos, sino al contrario, se incentive la inversión privada. En base a esto, los contribuyentes se vieron beneficiados de una serie de exenciones y deducciones, por razones de estar determinado las sanciones en caso de incumplimiento.

En la Constitución del 2008 se incorporan los principios motivo de análisis, que ha ganado espacio es la simplicidad administrativa haciendo que el contribuyente se sienta más cómodo al momento de cumplir con sus declaraciones y pagos de tributos, pues la administración para evitar el desgaste de tiempo ha creado un portal virtual por donde los contribuyentes pueden hacer lo mismo desde su casa u oficina, que acudiendo a las instituciones acreedoras, además se ha incorporado el RISE (*Régimen Impositivo Simplificado*)

¹⁰ www.sri.gob.ec/Jornadas tributarias CEF 2012.

Ecuatoriano) con la finalidad de extender el cobro de tributos a otros sectores económicos que en muchas veces por lo complejo que solía ser las declaraciones no lo hacían, ahora pueden hacerlo de manera más sencilla y rápida. Con estos antecedentes es donde nace las contravenciones tributarias al no cumplir los deberes formales, reglas que se aplico desde los primeros inicios de la normatividad tributaria, al hacer referencia podemos exponer sobre las contravenciones tributarias como figuras jurídicas de aplicación, que son parte del ilícito tributario que tienen su origen en la Obligación Tributaria.

4.1.2.1 TRIBUNAL FISCAL

Mediante Decreto Ley de Emergencia publicado en el Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959, se crea el Tribunal Fiscal de la República, pretendiendo con ello que existan garantías de rectitud y agilidad en la resolución final de los reclamos que presenten los contribuyentes.

Por lo tanto con la creación del Tribunal Fiscal se previó ya la separación de la materia contencioso tributaria de la contencioso administrativa, y se pretendía que un Tribunal independiente conozca estas causas, así lo manifiesta el Dr. Camilo Ponce

Presidente de la República en su mensaje a la nación por motivo de la creación de este alto Tribunal, que consta recogido en el ensayo inédito preparado por el Dr. Fausto Murillo Fierro, con ocasión de la celebración de los cincuenta años de la justicia tributaria en el Ecuador, "... no será el gobierno, parte interesada en la controversia tributaria, el que decida sobre la legalidad del cobro de los impuestos; lo será el Tribunal Fiscal de la República, entidad de derecho, ubicada imparcialmente entre el Fisco y el Contribuyente".¹¹

Los sujetos de la relación tributaria, deben tener el respaldo legal suficiente, a fin de que sus derechos sean reconocidos o aplicados de manera inmediata, debe clarificarse sobre la competencia para resolver, lo cual lograría restar la carga procesal de los tribunales.

En el año de 1948 el Dr. Eduardo Riofrío Villagómez formula el primer proyecto de Código Fiscal. Las reclamaciones en lo administrativo y tributario se lo hacía ante el Consejo de Estado: de manera que si pasados treinta días no se dictare resolución del Ministerio del Tesoro, procedería este recurso contencioso ante el mencionado organismo; en la práctica fue la acción o reclamo que ejercía el contribuyente de una resolución dictada por la autoridad fiscal ante la Función Judicial, cuyos jueces conocieren de las

¹¹ TOBAR SOLANO Marco, Derecho Tributario Ecuatoriano. Tesis. Página 13.

reclamaciones hasta antes de la organización y creación del Tribunal Fiscal.

En 1959, mediante Decreto Ley de Emergencia de junio del mismo año, se expidió la Ley del Tribunal Fiscal, que dio origen a un tribunal de carácter jurisdiccional administrativo, independiente de la Función Judicial ordinaria para resolver las controversias contencioso - tributarias. La Comisión Legislativa Permanente, cuando procedió a la codificación de la Ley Orgánica de Hacienda, en el año de 1960 incorporó en ellos los tres primeros capítulos de la ley por la que se creó el Tribunal Fiscal. Además, el Capítulo IV de la misma ley, se incorporó al Código de Procedimiento Civil, constituyendo la Sección: Del pago de lo no debido en materia de contribuciones.

En la constitución de 1967 se habla ya de un Régimen Tributario, en el capítulo II del Título IX se trata de “De lo Contencioso”, señalando que tendrán su sede en Quito, pero jurisdicción en todo el territorio nacional, y en el artículo 216 respecto de la competencia de este dice: “El Tribunal Fiscal conocerá y decidirá las cuestiones contencioso tributarias, inclusive las aduaneras y las que nazcan de la violación de las leyes tributarias; también, las impugnaciones y las resoluciones de la Contraloría que establezcan responsabilidad económica en materia fiscal, en la gestión económica estatal,

municipal o de otras instituciones sometidas al control y juzgamiento de aquella, y las demás cuestiones cuya resolución le atribuya la ley”¹². Entonces con este reconocimiento legal se consolida este Tribunal como una efectiva instancia para la protección de los derechos de los contribuyentes, para control de las actividades administrativas y el cumplimiento de las garantías de los dos sujetos de la relación jurídica - tributaria.

4.1.2.2 CÓDIGO FISCAL

Después de cuatro años de la creación del Tribunal, y tomando como base el proyecto de Código Fiscal preparado por el Dr. Eduardo Riofrío Villagómez, con enmiendas sugeridas por el sector público así como de una Comisión de Juristas, se convirtió en el Código Fiscal Ecuatoriano, mediante Decreto Ley de Emergencia No 29 publicado en el Registro Oficial No 490 de 25 de junio de 1963, en el gobierno del Dr. Carlos Julio Arosemena Monroy se establecen y desarrollan los principios básicos de la rama contenciosa tributaria, y el procedimiento para conocer y resolver los conflictos de índole tributaria.

¹² TOBAR SOLANO Marco, Derecho Tributario Ecuatoriano. Tesis. Página 13.

Por la importancia que va teniendo el asunto tributario en el país, en la Constitución de 1967 se habla ya de un “Régimen Tributario”, dedicando un capítulo entero a ello, el capítulo III del Título V denominado “De la Economía”, y se constitucionaliza al Tribunal Fiscal de la República, culminando de esta forma las labores de estudio y revisión del proyecto original a cargo del Subcomité de Asesoría Fiscal.

Al crearse el Tribunal Fiscal de la República en el año 1959 se contó con la ley de su creación que reguló el modo de unificar el sistema de control de la legalidad de los actos administrativos tributarios, que mediante disposiciones específicas estableció algunos sistemas de control, tales como los siguientes:

“1.-Todo acto administrativo en materia tributaria es impugnabile, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional mediante acción contencioso-tributaria.

2.- Se garantizaba la igualdad de las partes dentro del proceso contencioso-tributario.

3.- Se reguló el principio de igualdad de los sujetos (activo y pasivo) de la relación tributaria en cuanto a la forma de calcular los intereses moratorios.

4.-Se fijó el concepto de competencia de las autoridades tributarias para atender las peticiones, consultas y reclamos de los contribuyentes.

- 5.- Se reguló lo relacionado con la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.
- 6.- Se estableció que la prescripción de las obligaciones tributarias, por ser de orden público, debía declararse de oficio.
- 7.- Se reguló lo inherente a la legalidad de la notificación de los actos administrativos de naturaleza tributaria; se precisó que la demostración de su realización era de obligatorio cumplimiento de la Administración Tributaria.
- 8.- Se reguló lo relativo a las acciones directas de impugnación de los actos administrativos de naturaleza tributaria ante el Tribunal Fiscal de la República.
- 9.- Se estableció que las partes procesales en el contencioso tributario estaban en condición de absoluta igualdad procesal ya que los términos y plazos corrían de la misma forma para los litigantes ante el Tribunal Fiscal¹³.

En este afán, la rama tributaria no se mantuvo estática, ya que luego de años de esfuerzos truncados finalmente se expide el Código Fiscal, sobre lo cual era lógico y necesario que, en este orden de cosas se expidiera un cuerpo legal de carácter general que dictara las normas fundamentales de la tributación, junto a este trascendental hecho, el Estado centro su atención en el excesivo número de tributos vigentes,

¹³ TOBAR SOLANO Marco, Derecho Tributario Ecuatoriano. Tesis. Página 25.

en ese entonces que además de significar costes para el país, no generaban mayores ingresos, lo cual respondió a la necesidad desde décadas atrás de simplificar la imposición en el Ecuador.

4.1.2.3 CÓDIGO TRIBUTARIO

La Organización de Estados Americanos promueve en los inicios de los sesenta la conformación del Programa Conjunto de Tributación, el cual autoriza a un grupo de connotados tributaristas para que elaboren un Modelo de Código Tributario para América Latina, con base en los diferentes regímenes tributarios que existían en los países latinoamericanos, entre quienes desarrollaron este proyecto tenemos a Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Souza, Ramón Valdés Costa, siendo parte de los redactores los tributaristas Aurelio Camacho Rueda, Enrique Piedrabuena, Alonso Moisés Beatriz, Carlos Mersán, Enrique Vidal Cárdenas, y Juan Andrés Octavio; en la exposición de motivos para la elaboración del Código, sus autores señalan que esa codificación “... comprende las normas referentes a la tributación en general, tanto de carácter sustancial o material, formal, procesal y penal, que reconocen aplicación con respecto a todos y cada uno de los tributos.”¹⁴ En tal sentido, el derecho

¹⁴ (blog: de Carmen del Pilar Robles Moreno <http://blog.pucp.edu.pe/item/19095>). Este código fue publicado en el año 1967.

tributario en el Ecuador alcanzó un punto trascendental con la expedición del Código Tributario, cuyo aporte para el reconocimiento de la relación jurídica tributaria es fundamental, ya que a partir de ese momento el Ecuador contó con una estructura impositiva más sólida, fue el fruto de una dictadura en el orden político que, restablecido el orden constitucional no ha sido derogado por la trascendencia que tiene para el Régimen Tributario.

En el Ecuador, redactaron un proyecto de Código Tributario, la comisión compuesta por el Dr. Juan Boada Pérez quien la presidía y los doctores Luís Hidalgo López, Vicente García Mancheno y Rodrigo Garcés Moreano, Representantes del Tribunal Fiscal, de La Contraloría General del Estado y la Dirección General de Rentas del Ministerio de Finanzas, quienes entregaron el proyecto el 10 de abril de 1974 al señor Ministro para su análisis; este proyecto fue aprobado y el entonces Presidente de la República General Guillermo Rodríguez Lara mediante Decreto N° 1016-A emite el Código Tributario para su publicación en el Suplemento del Registro Oficial N° 958 del 23 de diciembre de 1975.

Así verificamos que hasta 1975 año en el que se emite el Código Tributario se encontraban vigentes multiplicidad de leyes, cada una dedicada a un tributo en particular, la más relevante es la Ley de Impuesto a la Renta que sustituyó al régimen de imposición global

sobre la renta instituido en 1962 en el Gobierno del doctor Carlos Julio Arosemena, esta ley nace mediante Decreto Supremo 329, publicada en el Registro Oficial número 190 del 26 de febrero de 1964 durante la Presidencia de José María Velasco Ibarra, fue codificada en 1971 publicada en el Registro Oficial número 305 del 6 de septiembre de 1971,

El Código Tributario Ecuatoriano permaneció prácticamente intacto hasta mediados de 1986; esto es, durante los once primeros años de su vigencia. A partir de Septiembre de 1986, hasta el año 2009, se han realizado cerca de cuarenta reformas, muchas de las cuales han estado dirigidas a eliminar disposiciones relacionadas con el procedimiento administrativo de expedición de actos administrativos de naturaleza tributaria; los casos más notorios son los siguientes:

1.- Los contribuyentes se quejan de que las administraciones tributarias ponen todo tipo de trabas para impedir que el sujeto pasivo que paga impuestos en forma indebida, los perciba a tiempo.

2.-Se cuestiona por parte de las administraciones tributarias, con demasiada frecuencia y por motivos diversos, la validez de facturas y comprobantes de retención de impuestos en especial cuando se reclama por pago indebido; luego de obligar al agente de retención a ingresar al Fisco los valores retenidos en exceso, sin la motivación debida, no se devuelven los valores retenidos al contribuyente y se los

obliga a litigar ante el órgano jurisdiccional, originando un enorme número de casos.

La creación del Código Tributario se debió a la necesidad de reformular el cuerpo normativo que regía el sistema impositivo del país, por lo que, luego de haber detectado las principales falencias que contenía el Código Fiscal del año 63, se pretendió corregirlas a través de este nuevo instrumento legal.

El Código está dividido en cuatro libros. El primer libro denominado “De lo Sustantivo Tributario”, donde se incluyeron los principios normativos que se constituyeron en la base del sistema fiscal, así como también el tema de las obligaciones tributarias y Administración tributaria. El segundo libro denominado “De los Procedimientos Tributarios”, regula todo lo referente al procedimiento administrativo tributario, el procedimiento administrativo de ejecución coactiva, así como también a la determinación tributaria, deberes de la administración y de los contribuyentes, reclamaciones, consultas y recursos administrativos. El libro tercero se ocupa “Del Procedimiento Contencioso Tributario” regulando lo relativo a la jurisdicción contencioso - tributaria, la sustanciación ante el Tribunal Fiscal y el recurso de casación. El cuarto libro se ocupa del “Ilícito Tributario” refiriéndose a las infracciones en general y particular, y finalmente al procedimiento penal tributario.

COMENTARIO SOBRE LA EVOLUCION DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR

El Derecho Tributario constituye una rama del Derecho público, que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de recaudar de los particulares los ingresos que permiten hacer realidad los fines que la Ley le ha encomendado al Estado y a los demás entes públicos, y así dispongan de los recursos financieros suficientes para cubrir el coste de su actividad y alcanzar el cumplimiento de sus metas.

La primera Constitución ecuatoriana fue expedida en 1830, sin embargo con anterioridad a su promulgación precedieron importantes hechos históricos, comenzando por la época que antecedió a la conquista española donde el sistema económico inicia su desarrollo a través del trueque, actividad comercial primitiva de todas las sociedades que consistía en el intercambio de productos entre tribus.

Bajo estas circunstancias se expide el primer cuerpo normativo impuesto por los conquistadores a la nueva colonia denominada “Constitución Política Española de 1812”¹⁵, lo cual produjo que

¹⁵ Constitución Política Española del año 1812, publicada en Registro Autentico Nro. 1818 de fecha 1 de enero de 1812.

comiencen a llegar las primeras influencias del sistema hacendario español. Allí se establecía en el artículo 8 la obligación de todo español a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, es decir, a lo que hoy es entendido como la obligación de pagar tributos o principio de generalidad. Se evidencia entonces la primera manifestación constitucional de los principios tributarios en el Ecuador.

La creación del Tribunal Fiscal a finales de la década de los cincuenta, la emisión del Código Fiscal a inicios de los años sesenta, la institucionalización de la planificación en la organización estatal que ya hemos señalado, planteaban también la necesidad de contar con un mejor ordenamiento del régimen tributario a nivel constitucional, es así como por fin en el año 1967 el Ecuador fue testigo de la ordenación de las normas tributarias en la Constitución.

Así, se consolidó la figura del régimen tributario en el derecho constitucional ecuatoriano, lo cual significó un importante avance para nuestra materia, que desde décadas atrás requería la presencia de preceptos tributarios de orden garantistas. Se destaca principalmente la agrupación y ordenación sistemática por primera vez de los principios tributarios, los cuáles más que ser meros enunciados buscaba responder a la necesidad de establecer las bases

bajo las cuales se desarrollarían los diversos cambios que se comenzaron a forjar en el ámbito fiscal.

La creación del Código Tributario se debió a la necesidad de reformular el cuerpo normativo que regía el sistema impositivo del país, luego de haber detectado las principales falencias que contenía el Código Fiscal del año 63, se pretendió corregirlas a través de este nuevo instrumento legal. En tal sentido, el derecho tributario en el Ecuador alcanzó un punto trascendental con la expedición del Código Tributario, cuyo aporte para el reconocimiento de la relación jurídica tributaria es fundamental, ya que a partir de ese momento el Ecuador contó con una estructura impositiva más sólida.

4.1.3 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Nos referiremos a lo establecido en la Constitución de la República del Estado en su sección quinta, del régimen tributario, art. 300 señala: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”¹⁶.

¹⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución de la República. Quito 2015.

En este sentido, a los principios tributarios se hace referencia a la justicia tributaria como principio, procura que todas las actuaciones inherentes a la relación jurídica-tributaria además de ser equitativas se efectúen dentro del marco constitucional y legal. Debiendo tributar todas las personas que realicen una manifestación de riqueza y que dicha manifestación se enmarque en el presupuesto legal establecido, sin embargo, la carga contributiva, no solo deberá observar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino además diversos factores de índole social, debiendo tributar más quienes más tienen y menos quienes se encuentran en una situación inferior.

Siendo la Constitución la ley de leyes, se debe aplicar los principios establecidos en la Constitución cuando se exige las obligaciones tributarias, mismas que también constan en el Código Tributario art. 5 de la siguiente manera: “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”¹⁷.

Los principios establecidos en la Constitución y el Código Tributario deben ponerse en práctica, la inobservancia de estos principios violaría las garantías de los contribuyentes establecidas en la Constitución del Estado, cuando se ejecutan procedimientos judiciales.

¹⁷ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

4.1.3.1 LEGALIDAD

Patiño Rodrigo considera “que constituye a la vez, una exigencia constitucional del principio de legalidad y un resorte técnico ineludible de seguridad, es lógico que contemplemos la acción del principio de jerarquía normativa como mecanismo generador de seguridad y, simultáneamente, limitativo de la posible arbitrariedad de los órganos del Estado, en uno y otro ámbito”¹⁸

El principio de legalidad es uno de los principios de mayor importancia en la rama jurídica en general, al formar parte de todo el ordenamiento legal, y principalmente en materia tributaria, lo cual se corrobora con el hecho de que casi todos los estados lo han elevado a nivel constitucional, además recordando el aforismo “nullum tributum sine lege”, lo que significa que “no hay tributo sin ley previa”, así “el principio de legalidad significa que el único modo de manifestación del poder tributario en sus aspectos esenciales es a través de la aplicación de las normas aprobadas por la asamblea nacional.

En la Constitución en el art. 135 nos dice “Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto

¹⁸ PATIÑO LEDESMA Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano. Tomo II. Editorial UTPL. Pág. 23

público o modifiquen la división político administrativa del país”¹⁹.

El principio de legalidad permite respetar el orden jerárquico y evitar el abuso en la aplicación de las leyes, ordinarias o especiales, que están subordinadas a la Constitución pues la inobservancia de este principio podrá ser causa de nulidad de un proceso judicial, entendiéndose también que los organismos que están encargados de recaudar los tributos deben regirse únicamente a las normas que se encuentran tipificadas en la leyes, las mismas que de acuerdo a preceptos constitucionales, señala que la creación de impuestos es un acto presentado por el presidente y aprobado por el poder legislativo, hoy la Asamblea Nacional, por lo que no existe impuesto sin Ley. Esto es que ninguna autoridad administrativa puede imponer un impuesto a su propio arbitrio si no ha sido presentado como proyecto de ley por el gobierno y aprobado por la Asamblea Nacional.

Entonces quien impondría un impuesto fuera del margen de la ley violaría el principio de legalidad y no tendría validez jurídica, al destacar el papel que cumple el principio de legalidad en todas las administraciones tributarias, ya que sirve como fundamento para la seguridad jurídica de los contribuyentes, más aún si consideramos el

¹⁹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución de la República. Quito 2015.

Estado Constitucional de Derechos y Justicia promulgado en la Constitución de Montecristi, en el cual el principio de legalidad, así como el desarrollo de los procedimientos democráticos y sociales de Gobierno, tienen una estrecha conexión con la facultad de creación de los tributos regulada por los textos constitucionales de cada país.

4.1.3.2 GENERALIDAD

“Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. El gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él”²⁰

El principio de generalidad se aplica en todo el ámbito tributario, estableciendo tributos a la generalidad de personas que se hallan incluidos en hechos impositivos, razón que todos los contribuyentes deben cumplir sin excepción y de igual manera el pago de los tributos, exceptuado en el caso de las exenciones o cuando se trata de casos de interés público que exime o se concede exenciones que se

²⁰ VILLEGAS Héctor. Introducción a la Tributación. 1992. Pág. 200.

señala en la Constitución, no por privilegios de clases sociales o castas, sino por orden económico, siempre orientado a una justicia social e incentivar actividades que permitan el desarrollo de los servicios y protecciones que realice el país.

César Montaña Galarza sostiene que: “este principio se caracteriza por la abstracción e impersonalidad que proyecta, da fuerza a la decisión de que “todos” deben contribuir sin que quede puerta de escape para los privilegios fiscales”²¹

Con estas ideas podemos hacer referencia que este principio que lo recoge al igual que la Constitución de la República el Código Tributario al determinar que no todos deben pagar impuestos, sino únicamente quienes tienen realmente una relación tributaria, es decir quien haya realizado el hecho generador, y que la ley establece como sujeto de tributación, de allí que es igual para todos quienes tienen un compromiso tributario sin excepción. Este principio tiene su origen en los principios de justicia material, y más propiamente en el mencionado principio de igualdad y equidad. Resulta razonable presumir que al manifestar que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, de igual forma, en base a esa igualdad todos están llamados a contribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado.

²¹ MONTAÑO GALARZA, César. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación”..., p. 240

4.1.3.3 IGUALDAD

Zavala Ortiz manifiesta que “este principio lo entendemos como aquél en virtud del cual, el tributo sólo puede afectar a los sujetos que se encuentran en el supuesto de hecho que la ley ha previsto, hecho gravado. Lo anterior significa que el tributo no puede tener destinatarios especiales, asegura a todas las personas la igual repartición de los tributos y demás cargas públicas”²².

Este principio rige la vida jurídica del Estado de forma general, propiciando la igualdad de todos ante la ley, una vez establecida la igualdad, según sus condiciones, estarán sometidas a un régimen tributario de igual condición. Cabe indicar que el Derecho Tributario ha tenido que evolucionar y poco a poco se ha ido perfeccionando el criterio de igualdad, ya que va más allá de definirlo de forma general, se debe considerar la capacidad y realidad económica del contribuyente.

De lo expuesto, el principio de igualdad en el ámbito tributario necesariamente no se refiere a una igualdad cuantitativa, sino más bien a un aspecto cualitativo donde se propende a dar cierto tratamiento a las personas que se encuentren en igualdad de

²² ZAVALA, ORTIZ (1998) *Manual del derecho tributario*. Editorial Jurídica Cono Sur. Santiago de Chile.

condiciones, y dar otro tratamiento a las personas que por determinados factores sociales y económicos se encuentren en circunstancias diferentes. En este sentido, el principio de igualdad sirve de base al momento de realizar la determinación y aplicación de los tributos, y podrá ser justiciable por cualquier persona que consideré que determinado acto de autoridad competente ha sido realizado en condiciones injustas a través de las diversas garantías creadas para el efecto.

4.1.3.4 PROPORCIONALIDAD

Para el tratadista Zavala Ortiz “Este principio considera de equidad o justicia tributaria. Se trata que el tributo se vaya a establecer en atención al contexto social al cual se va aplicar y de esta forma, en ningún caso, el tributo puede establecerse con el fin de gravar desproporcionadamente a los sujetos que caen en el hecho gravado”.²³

Este principio está ligado directamente al poder tributario, por lo tanto el Estado en el ejercicio de su soberanía viene a crear o establecer tributos, mismos que deben estar de acuerdo bajos ciertos

²³ ZAVALA, Ortiz (1998) *Manual del derecho tributario*. Editorial Jurídica Cono Sur. Santiago de Chile

parámetros, a fin de evitar abuso al gravar tasas e impuestos a los contribuyentes. De acuerdo a este principio la obligación tributaria deberá ser fijada tomando en consideración la capacidad económica de la persona, esto es a mayor capacidad contributiva, mayor gravamen establecido como obligación tributaria, se pone en práctica cuando la base imponible está correctamente determinada como manifestación de riqueza y por ende como capacidad contributiva.

En la proporcionalidad el legislador al establecer las Leyes Tributarias, aplica el principio en base a la realidad del contribuyente de tal manera que paga más el que dispone de recursos frente al que no tiene. Se evidencia entonces, la vinculación existente entre la proporcionalidad y progresividad al momento de la determinación del tributo.

4.1.3.5 PRINCIPIO DE EFICIENCIA.

“Este principio señala que un impuesto es eficiente si con él es posible recaudar grandes cantidades de recursos en tanto que los costos en los que se debe incurrir para su efectivo recaudo son bajos. Desde otra perspectiva, este principio también hace referencia a la oportunidad con que el impuesto se recauda, es

decir, que su aplicación debe hacerse en el momento es que sea más fácil el pago para el contribuyente”²⁴.

Este principio tiene estrecha vinculación con el ámbito administrativo, se lo ha incluido con la finalidad de que sea obligación del Estado, el propiciar de que las Administraciones Tributarias sean eficientes, que obtengan los mejores resultados, con la utilización de menor cantidad de recursos, tanto al talento humano, como al tecnológico, pero para ello es indispensable de que exista un cambio de actitud en el contribuyente con el fin de evitar la inversión de ingentes recursos económicos con el fin de lograr la recaudación de los tributos, y más bien exista una cultura tributaria en la que el pago de tributos nazca de manera espontánea del contribuyente, cumpliendo con lo determinado en la Constitución en el artículo 82 que textualmente dice: “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.²⁵ La seguridad jurídica está en que el ente público cobra las prestaciones al contribuyente por la realización de hechos económicos en la medida que determina la ley con equidad y verdad de los motivos a cobrarse.

²⁴ GUILIANI FONROUSE Carlos. Derecho Financiero. 10ma edición, (2011). Editorial la Ley. Argentina

²⁵ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015. Pág. 31

4.1.3.6 PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.

“Este principio indica que la carga tributaria debe distribuirse entre los contribuyentes dependiendo de su capacidad de pago, es decir quien más tiene, más paga; el principio de progresividad, en términos generales y en adición al principio de Equidad, pretende reducir algunas de las diferencias inherentes entre los aportantes de mayor capacidad contributiva y los de menor capacidad; así pues se pretende que un contribuyente de altos ingresos liquide en términos relativos, más impuestos que uno de bajos ingresos”²⁶.

A través del principio de progresividad, los estados buscan lograr la generación de un sistema progresivo, en razón de que “la progresividad es uno de los instrumentos esenciales para alcanzar la equidad en el sistema, es decir se afecta a quien tiene más y se afecta menos o exonera al que tiene menos. Es decir que de acuerdo a este principio aumenta o mejora la capacidad económica de una persona, entonces, debe de aumentarse de manera gradual, los gravámenes que debe pagar dicha persona por concepto de tributos, con la finalidad de garantizar un cobro acorde a sus ingresos económicos obtenidos y no generalizarlo para no vulnerar los derechos tributarios establecidos en la constitución.

²⁶ PATIÑO LEDESMA Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano. Tomo II. Editorial UTPL. Pág. 30

El principio de progresividad se lo puede catalogar como un principio de orden constitucional por cuanto sirve como instrumento de seguridad jurídica para los sujetos pasivos de la imposición, al lograr que la carga impositiva resultante de un hecho generador determinado guarde estrecha relación con la capacidad de pago manifestada por el contribuyente, estableciendo una gradación de la tarifa que deberá observar una serie de factores tanto de orden social como económicos.

MARCO DOCTRINARIO

4.2 CONSECUENCIAS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

El ser humano en su incansable deseo de obtener mayor lucro, réditos y posesiones no escatima esfuerzos para lograrlos y cuando los obtiene fuera del ordenamiento impuesto por la sociedad, configura ciertas acciones que perjudican a todo el conglomerado y van en contra de la obligatoriedad de la misma ley, es quizá el poder que obtiene frente a los demás lo que le impulsa a obtener mayores bienes, aunque para lograrlo no siempre utilice medios legítimos.

El ilícito tiene relación con el delito, el cual toma su origen en la ley penal, puesto que el delito viene a ser la violación a la ley, en consecuencia, podemos afirmar que delito es todo hecho humano tipificado o descrito en la ley, al cual el ordenamiento jurídico tiene previsto la imposición de una pena, la que será impuesta por quien está embestido de jurisdicción y por tanto de administrar justicia.

Del otro lado, podemos decir que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, ya que atribuye diferencias sustanciales entre delito y contravención, considerando contravencional y no como delito a la infracción tributaria.

4.2.1 CIRCUNSTANCIAS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

De acuerdo a la gravedad se dividen en delitos y contravenciones, así lo señala el Código Orgánico Integral Penal, sin embargo desde el texto original del Código Tributario sus autores consideraron una tercera clasificación señalando a las faltas reglamentarias, pese a que opiniones de gran valía como las del Dr. José Vicente Troya, sostienen que estas últimas son una clase de contravenciones y por tanto esta tercera clasificación se la consideraría en situaciones que ameriten, en este caso como contravenciones tributarias.

Se dice que son circunstancias de la infracción en general, todas aquellas que influyen decisivamente en el cometimiento de la misma, así es como en los delitos comunes el Capítulo Cuarto del Libro Primero del Código Orgánico Integral Penal establece con claridad meridiana como estos hechos que rodean a la infracción determinan la peligrosidad o falta de ella en los infractores, pues evidentemente no es lo mismo el cometimiento de una infracción realizada por una necesidad vital del imputado o en su defensa propia o de su familia, que la actuación que hace el mismo individuo aprovechando la oscuridad de la noche o en grupo para asegurar su impunidad, justamente de lo cual dependerá la gradación de la pena, imponiendo la más dura a aquel que ha actuado con agravantes, el mínimo cuando sólo hay atenuantes o simplemente declarar inimputable al que lo ha hecho por las llamadas eximentes.

La naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias vienen a ser las contravenciones tributarias por la acción u omisión de algo que realizan los contribuyentes por desconocimiento o por la falta de colaboración con el Estado como ciudadano, es decir, cuando no cumplen con lo que establece el Código Tributario en lo referente a los deberes formales del contribuyente.

Al referirnos sobre el tema de estudio, la naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias vienen a ser las contravenciones

tributarias por la omisión u omisión de algo que realizan los contribuyentes, en especial situación el incumplimiento de normas adjetivas del código tributario o el incumplimiento de los deberes formales que debe cumplir el contribuyente, causales descritas en la misma norma tributaria artículo 96, entre las cuales se puede detallar el no cumplir a cabalidad la declaración de impuestos que por ley el Estado exige a los contribuyentes, sean responsables, personas naturales o jurídicas. Por la sencilla situación que este aporte permite al estado solventar los gastos de inversiones públicas para el mejoramiento de los servicios. Esta exigencia y sanción por contravenciones tributarias se encuentra regulada en el Código Tributario en el artículo 349, explicación y estudio individual nos referiremos más adelante.

4.2.1.1 INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El Diccionario de Derecho Usual, de Guillermo Cabanellas, señala: “Transgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley, pacto o tratado. La infracción de lo obligatorio permite reclamar la ejecución forzosa; y, cuando no pueda lograrla, se traduce en el resarcimiento de daños y perjuicios en lo civil, o en la imposición de una pena, si el hecho constituye delito o falta.”

El término infracción es con el que se conoce a toda acción u omisión imputable a un individuo de la sociedad, que ha incumplido con lo estipulado en la ley, dichas normas con la finalidad de llevar un ambiente adecuado y armónico en las relaciones sociales. Cuyo accionar atentatorio a las normas debe ser sancionada conforme a los hechos cometidos, para que su repetición no perjudique al conglomerado social.

“García Belsunce, señala: ...la infracción tributaria constituye una especie de todo el orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales, y porque las circunstancias de que esas infracciones y las sanciones inherentes a ellas se contengan en leyes de tipo tributario, no altera la validez de la anterior afirmación, ya que no se debe confundir la naturaleza de las normas con la denominación de las leyes”²⁷

Es necesario determinar y delimitar la responsabilidad penal, en materia tributaria la responsabilidad de las infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya sea como autores o cómplices, que en este caso son los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria y por ende incumplieron con su deber formal

²⁷ LOOR MERA, Ángel. Manual de Derecho Penal Tributario, Pág. 75, Quito – Ecuador 2003

de manera dolosa, que se convierten en sujetos activos a pesar de que son sujetos pasivos frente a la ámbito tributario.

Otro aspecto analizar es que de acuerdo a la clasificación que establece el código tributario en su artículo 315.- *“Para efectos de juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias”*²⁸. Entonces, debo manifestar que el Código Tributario diferencia las infracciones, puesto que en materia tributaria los actos lesivos pueden ser diferenciados según la gravedad y el perjuicio que causen. El artículo 315 nos presenta la diferencia sustancial que poseen las infracciones, así, las contravenciones son las violaciones de normas adjetivas, o el incumplimiento de deberes formales, y las faltas reglamentarias se configuran por la violación de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, con una particularidad, que esas acciones no constituyen un delito tributario, por la situación de que no existe dolo, es decir intención de causar daño con conciencia y voluntad, pero que si será admisible si existe prueba en contrario, cuya acción se convertiría en delito tributario que es parte de la infracción tributaria, cuya sanción no sería parte de las contravenciones tributarias, cuyo ámbito de análisis es el tema de la presente investigación.

²⁸ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

En la Legislación tributaria ecuatoriana se tratan por separado la fase administrativa y la acción penal tributaria, encontramos que para la aplicación de las penas o sanciones tanto en las contravenciones como en las faltas reglamentarias es suficiente la intervención de funcionarios administrativos, a través de su facultad sancionadora. Situación diferente en la acción penal, para ello contempla el Código Orgánico Integral Penal su sanción en lo referente a delitos tributarios.

La responsabilidad por las infracciones tributarias implican violación a las normas tributarias con penas por los actos cometidos por acción u omisión, las cuales se encuentran estipuladas las penas conforme a los actos cometidos, por lo contrario las contravenciones se encuentran enmarcadas en el código tributario, artículo 349, que en su parte pertinente establece *“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”*²⁹ pero su sanción pecuniaria está estipulada de manera general y por ende su aplicación no es real, sino basada en los criterios de la administración tributaria sin la debida motivación que el caso requiera, por lo que no garantiza la seguridad jurídica y el debido proceso, que causaría perjuicio e indefensión al contribuyente al momento de realizar el reclamo respectivo.

²⁹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

4.2.1.2 CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

El tratadista Andrade Leonardo conceptualiza a la contravención “como el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente, la omisión o incumplimiento por parte de funcionarios o empleados públicos de los deberes que se les impone en el código tributario; la participación de los empleados públicos o sus familiares en los remates de la administración tributaria; el retardo en la entrega de los tributos recaudados al sujeto activo y otros que determine la ley”.³⁰

En base a la transcripción, las contravenciones forman parte de un control real por parte de la administración tributaria, el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente puede ser catalogado como grave, ya que al no estar registrado para el inicio de sus actividades económicas genera que no se puedan realizar controles posteriores y por tanto sea imposible saber si se están cancelando los tributos que en la medida legal le corresponden. Lo que ocasionaría una contravención para lo cual se debe aplicar las sanciones correspondientes al no acatar lo establecido en la norma positiva.

³⁰ ANDRADE, Leonardo. *Práctica Tributaria*. (2011). Editorial CEP, Primera Edición. Quito – Ecuador. Pág. 165.

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

En conclusión, contravención es una infracción que se realiza sin acto doloso o engaño, es una acción que causa una disminución indebida de ingresos tributarios, incluso mediante la obtención inadecuada de exoneraciones u otros beneficios fiscales. Las contravenciones en materia tributaria son las violaciones a las normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales constantes en el código tributario por parte del sujeto pasivo.

En lo que respecta a la pertinencia del tema de la presente investigación, contravenciones tributarias en relación al artículo 315, inciso 2 establece “Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales”³¹

³¹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

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.

Resulta oportuno citar el artículo 96 del Código Tributario que manifiesta respecto de los deberes formales del contribuyente que tiene vinculación directa con las contravenciones tributarias, los cuales son: “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”.³²

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.

4.2.1.3 FALTAS REGLAMENTARIAS

Vicente Troya las define como “Las faltas reglamentarias constituyen transgresiones a deberes formales, reglamentos y normas secundarias de obligatoriedad general que contienen obligaciones formales de los sujetos pasivos, o deberes formales cuando se refieren a personas ajenas a la relación jurídico tributaria. Cabe destacar que la relación jurídico tributaria

³² CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

abarca el conjunto de mutuos derechos y obligaciones que surgen entre la administración y los contribuyentes con ocasión de la determinación y recaudación de los tributos”³³

Habíamos señalado anteriormente que el artículo 315 del Código Orgánico Tributario, recogía las clases de infracciones y en su cuarto inciso, establece que las faltas reglamentarias constituyen: “las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones”. El artículo 351 del mismo cuerpo legal nos trae el concepto de faltas reglamentarias, señalando que: “Son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos”.

De esta manera se colige como faltas reglamentarias son las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentran comprendidas en la tipificación de los delitos y contravenciones, siendo la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad

³³ TROYA JARAMILLO, José Vicente. La Relación Jurídico Tributaria. Quito 2007. Pág. 162

general, necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos.

4.2.1.4 SANCIONES PECUNIARIAS

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.”³⁴

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 pasa 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.

La sanción tributaria, es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventiva – represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los

³⁴ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, vigésimo tercera edición, versión web, disponible en: <http://lema.rae.es/drae/>.

órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito”³⁵

Sanción tributaria es pena impuesta por la ley a los autores de acciones u omisiones tipificadas como infracciones y a su vez como contravenciones tributarias, en este caso los contribuyentes sea personas naturales o jurídicas. Ciertamente que el incumplimiento de las obligaciones tributarias que fluyen en la relación jurídica tributario ocasionan el establecimiento de sanciones, las cuales se identifican por su naturaleza de carácter administrativo, por la razón de provenir de resoluciones por parte de la autoridad tributaria.

Partiendo de la base primordial que es el Código Tributario, artículo 349.- “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”.³⁶

Se debe destacar que la regulación del proceso sancionador que incluyó varios principios del derecho penal para anexarlo a las

³⁵ ANEIRO, Jorge. Las Sanciones Pecuniarias. Madrid. Ediciones Jurídicas y Sociales. 2008

³⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

normas tributarias, las circunstancias atenuantes, agravantes y eximentes; las cuales deben ser reconocidos en estos procesos, conforme al debido proceso y garantizando la seguridad jurídica que la Constitución protege a los contribuyentes sancionados.

Para que exista una institucionalización de un verdadero sistema sancionatorio tributario debe establecer sanciones efectivas y proporcionales al daño causado, con el fin de hacer cumplir lo estipulado en el código tributario adecuando los procedimientos de juzgamiento y sanción de infracciones y contravenciones tributarias, con la finalidad de evitar sanciones improcedentes y arbitrarias por parte de las autoridades de la administración central tributaria, en la cual su resolución debe estar motivada conforme lo establece el derecho constitucional al debido proceso, artículo 76, numeral 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.”

4.2.1.5 PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Citando al profesor Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero, “las sanciones, en efecto, son de orden administrativo y se presentan como una manifestación directa del poder fiscal en cuanto se relaciona con el proceso de determinación, control y percepción de los tributos; en tanto que las penas corresponden al contencioso”³⁷

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, dentro de las facultades que le ha otorgado la Ley, establece la de sancionar a sus administrados, por la transgresión de la norma, en nuestro caso sobre las contravenciones tributarias, el sujeto activo para la emisión de la correspondiente resolución sancionatoria, se debe haber cumplido el procedimiento establecido y además contar con todas las pruebas que permitan la verificación del hecho juzgado, juntamente con la base legal objeto de la sanción.

³⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero Volumen II, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1983, 3era ed., pp. 783-784.

La Resolución emitida también deberá considerar que debe contar con la motivación adecuada, que de acuerdo con el tratadista Roberto Dromi en su obra Derecho Administrativo, señala: “Las decisiones administrativas se expresan a través de operaciones materiales y también mediante declaraciones intelectuales de origen unilateral o bilateral, de alcance individual o general y de efectos directos o indirectos.”³⁸

Es decir que la resolución es un acto de declaración de la voluntad del sujeto activo, en donde se deben relatar los hechos que dieron origen a la actuación y el resultado que la misma provoca, se debe resaltar que los efectos jurídicos que estos actos causan son individuales, por ende los fundamentos de una sanción deben ser actuados conforme a derecho y no vulnerar el principio constitucional del debido proceso que el contribuyente tiene asistido por la sanción interpuesta sin estar adecuada en forma clara e individual en la norma tributaria, dejando en evidencia que la resolución interpuesta está con la fundamentación y motivación apegada a derecho.

Para aclarar lo antes citado nos remitiremos al artículo 76 de la Constitución, numeral 7, literal 1) que señala: “Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o

³⁸ DROMI Roberto. Derecho Administrativo. 11va Edición. 2006. Pág. 354

principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”³⁹

En base a lo antes analizado, se considera pertinente que el procedimiento sancionador de las contravenciones tributarias debe tener ciertas características. En primer lugar debemos destacar la naturaleza de las sanciones, reconocer la relación jurídica tributaria existente, de lo cual parte como base la prestación tributaria que recibe el sujeto activo por parte del contribuyente, que debe ser en base a su capacidad económica al momento de la determinación. Otro aspecto es el tiempo de fijar la prestación tributaria, debe ser en el momento adecuado y determinado en la ley, por la sencilla razón de que si no se cumple este parámetro, se produce los pagos tardíos y es cuando se origina las contravenciones tributarias por no cumplir lo expresado en la ley, dicha situación ocasiona un perjuicio al estado por recaudar fuera del tiempo fijado en la ley.

³⁹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

4.2.2 REGULACIÓN DE LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

Las acciones consideradas como contravenciones que transgreden el ordenamiento jurídico vigente, en definitiva se debe considerar en virtud del actuar del contribuyente o sujeto pasivo. Es así que surge la necesidad de tipificar las sanciones por contravenciones, y el establecimiento de una multa acorde a la realidad de la infracción y de la realidad económica del contribuyente, con ellos se observa el principio de capacidad contributiva y el de ponderación ante la desigualdad de sujetos pasivos.

4.2.2.1 ANÁLISIS DE LAS CONTRAVENCIONES

Las contravenciones en materia tributaria como lo analizado anteriormente, hace énfasis a los citados en el artículo 315, inciso segundo “son las violaciones u omisiones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales constantes en el Código Tributario”, explícitamente artículo 96 que anteriormente se ha expuesto con el fin de explicar el origen de la sanción por transgredir la ley tributaria por parte del sujeto pasivo.

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. El sustantivo se refiere a normas establecidas que demandan derechos y obligaciones, en cambio el adjetivo se refiere a cumplir con las normas que dispone el derecho sustantivo, en este caso las contravenciones tributarias, su incumplimiento únicamente es la violación de normas adjetivas. 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.

“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”⁴⁰

⁴⁰ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario. Tomo II. Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2000. Pág. 65

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.

Por lo tanto, estas inobservancias o incumplimiento son observadas por la administración tributaria como ejes de perjudicar al Estado e incitar al ilícito tributario, como es de conocimiento general, las recaudaciones por tributos son los ingresos que el estado tiene para planificar y distribuir al país en situaciones para el bien común. La omisión de estos deberes formales origina las contravenciones y por lo mismo la sanción respectiva conforme lo determina al artículo 349 de la norma tributaria, estos parámetros pecuniarios no son inferiores a \$30 ni superiores a \$1,500 dólares de los Estados Unidos.

De acuerdo al artículo 348 del Código Tributario señala: “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”⁴¹.

El concepto 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.

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 y que exista responsabilidad manifiesta por parte del infractor.

⁴¹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

Las Leyes tributarias y su promulgación en el ordenamiento jurídico no hacen otra cosa que disponer al sujeto pasivo la obligación de acatar las normas expresas, más aún cuando las mismas previenen en el sentido de cumplir las disposiciones y requerimientos que el sujeto activo realiza en virtud de su poder tributario.

4.2.2.2 SANCIÓN PECUNIARIA GENERAL

“El régimen de sanciones por infracciones tributarias depende de las características del derecho positivo de cada país; pero, en general, consiste en penas principales, graduadas según la gravedad del acto u omisión y la peligrosidad del sujeto, y en penas accesorias establecidas conforme a la naturaleza de ciertas infracciones y a la condición personal de los causantes”.⁴²

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”*.

⁴² GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero Volumen II, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1983, 3era ed., pp. 783.

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.

El artículo 349 del Código Tributario indica: “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”.⁴³

Entonces, la sanción pecuniaria señalada establece un monto máximo a sancionarse de \$ 1.500,00 USD, ahora el problema radica en cómo establecer el valor a sancionarse por cada una de las contravenciones que puedan suscitarse por inobservar estas normas adjetivas. La ponderación en este caso no pudiese generalizarse por incumplir una sanción específica por contribuyente, mucho menos existe la categorización real y enunciada para los sujetos pasivos;

⁴³ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

entonces para referirnos a un parámetro por generalidad de infracción equivale a decir que las contravenciones tributarias son únicas en el sentido de igualitarias y su sentido punible es el actuar en buena fe, lo que conllevaría a considerar que todas las actuaciones no están en el sentido de sanciones.

Por lo tanto, de lo expuesto con anterioridad se puede destacar que al generalizar las contravenciones como tal no surte un efecto jurídico preventivo idóneo y no concuerdan con el debido proceso que regula la Constitución, por lo que consideramos que individualizar la sanción pecuniaria de las contravenciones tributarias y la consecuente tipificación de cada una de ellas es necesario, por razones de que la generalidad de la tipificación, o por decirlo la inexistencia de la misma, no le otorga al infractor una pena por acción, sino una generalidad de la misma; todo esto con el ánimo de hacer cumplir lo que establece el artículo 82 de la Constitución sobre el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes, que garantizaran la seguridad jurídica.

4.2.2.3 FALTA DE TIPIFICACIÓN DE LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

Es necesario establecer la necesidad de contar con normas claras y puntuales que incidan en el comportamiento de los administrados. En este caso la tipificación de las contravenciones tributarias individuales es un tema necesario de abordar acorde a lo manifestado en referencia a la existencia de normas claras y públicas.

“La tipificación es toda conducta que conlleva una acción u omisión que se ajusta a los presupuestos detalladamente establecidos como delito o falta dentro de un cuerpo legal. Esto quiere decir que, para que una conducta sea típica, debe constar específica y detalladamente como delito o falta dentro de una norma legal⁴⁴”

La tipificación tiene relación elemental con el principio de legalidad, ya que en materia constitucional se enuncia que los ciudadanos solamente podrán ser sancionados por conductas prohibidas que comporten su cometimiento con una pena o sanción; que esta tipificación en definitiva considerada como grave ante la ley, para lo que debe estar en referencia con la seguridad jurídica, es decir

⁴⁴ YEPEZ ANDRADE Mariana. Principio de oportunidad en Ecuador. 2010. Editorial Fundación Andrade. Pág.26

normas jurídicas claras y públicas, en relación al artículo 82 de la Constitución.

Bajo esta explicación resulta necesario indicar, constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en el código tributario, este incumplimiento nace por situaciones de constar legalmente en las normas a través de su tipificación, situación que en la actualidad sus parámetros en definitiva tiene generalidad, que no garantizaría una correcta aplicación de la norma tributaria.

Entonces podemos manifestar que la tipicidad se refiere a la exigencia que tiene la administración tributaria para que de manera previa a la sanción, se establezca la infracción incurrida por el sujeto pasivo, así como las correspondientes sanciones que le podrían ser aplicadas en caso de comprobarse el hecho que se le atribuye o la transgresión, lo que garantiza el principio de seguridad jurídica que necesariamente debe impregnar en los diferentes ámbitos de la materia sancionadora. Para lo cual la tipicidad de las infracciones antes descritas, al no existir la descripción clara y sanciones tipificadas por contravenciones, puede devenir ambigüedades que hay que corregir para la estabilidad jurídica y legal tanto del actuar del contribuyente como del Estado.

4.2.2.4 DE LA GENERALIDAD DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

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 Servicio de Rentas Internas, emitió el Instructivo 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.

A pesar de haber analizado la sanción, determinaremos el tan citado artículo 349 del Código Tributario que indica: “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”.⁴⁵

⁴⁵ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

Primeramente nos vamos a referir al acto que inicia las contravenciones, es el incumplimiento a los deberes formales detallados en el artículo 96 del Código Tributario, el que origina el nacimiento de la aplicación de la sanción pecuniaria. Como se podrá verificar, la multa por las contravenciones no se especifica el valor para cada una de ellas, simplemente se generaliza en cuanto a su valor, asunto que en definitiva permite a la autoridad de la Administración Tributaria establecer cuanto es el valor a cancelar por multa pecuniaria, este asunto puede ser considerado como una arbitrariedad, si bien es cierto consta el rango pecuniario, pero no se establece un valor específico acorde la circunstancia de la infracción.

Puede establecerse la objetividad de la sanción aplicando los siguientes parámetros de principios, capacidad contributiva, ingresos, gastos, reincidencias y algunos temas más, pero con ello no se garantizaría la imparcialidad que tiene la autoridad competente para establecer el valor a pagar por la transgresión por el contribuyente o responsable; aquello simplemente queda al igual que la valoración de la prueba en los aspectos valorativos con relación a la sana crítica, es considerada pero actuada conforme a la ley, en este caso la tipificación es amplia y por ello su aplicación se la consideraría general y arbitraria al no tener en cuenta cada concepto de contravención en la pena y sanción.

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 el valor del 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. *c)* Inclusive las sanciones establecidas en el instructivo no atienden al principio de proporcionalidad, establecido en el numeral 6 del artículo 76 de la Constitución, según el cual, la ley establecerá la proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones administrativas; 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.

4.2.3 DISCRECIÓN DE LA AUTORIDAD

En el Derecho Público la autoridad está obligada a cumplir todo lo que establece la ley, incluso los actos de discrecionalidad que tiene sus limitaciones, para el caso de las contravenciones tributarias la autoridad que las juzgará son los responsables de las administraciones central, seccional y de excepción; pero su actuación está dada por el cumplimiento al principio de legalidad y normas preestablecidas, en el caso de discrecionalidad constituye en que la ley le confiere a la autoridad la potestad de resolver las cuestiones de contravenciones de acuerdo al margen de respeto a la ley a través de la administración de justicia tributaria, pues basado en el principio el Código Tributario establece las sanciones para aquellas personas que cometen el incumplimiento de contravenciones que están señaladas las causas que las motivan, pero en la aplicación de penas y sanciones encontramos la relación de este principio con el que el juez administrativo puede imponer sanciones en base a una mínima o máxima sin establecer la proporción del daño causado y los efectos que producen en los contribuyentes y la administración.

Pero de todas maneras la tipificación está dada y la sanción global no concuerda con las reglas del debido proceso, por estas razones es el motivo de la presente investigación que se orienta a que se cumplan los principios constitucionales, concretamente el artículo 76, numeral

3.- “Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no está tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Solo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente con observancia del trámite propio de cada procedimiento”.⁴⁶

En base a esta fundamentación podemos decir que el procedimiento sancionador de las contravenciones tributarias no está enmarcado en el código tributario, concretamente en el artículo 349, lo que la tipificación individual de las sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias es necesario para garantizar la seguridad jurídica que tiene derecho el contribuyente. Frente a esta discreción hasta cierto punto obligado porque así lo ha decidido el legislador no existe otra norma para que se pueda actuar con discrecionalidad respetando el principio indiscutible de legalidad, capaz de que quien se aparta de este principio alude la responsabilidad prevista en la constitución de no actuar conforme derecho, por lo que al actuar fuera de la ley y a su vez por culpa de algún funcionario se ocasione un perjuicio al Estado habrá que recurrir al principio de repetición determinado en el artículo 11, numeral 9, inciso segundo de la Constitución.

⁴⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

4.2.3.1 PROCEDIMIENTO ACTUAL

La Administración Tributaria dentro de sus potestades cuenta con la facultad sancionadora, la misma que se encuentra recogida en el artículo 70 del Código Tributario que dispone: “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”. En lo referente al procedimiento administrativo tributario nos remitiremos al art. 72.- “Las funciones de la administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: la determinación y la recaudación de los tributos; y la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten”.⁴⁷

Dentro del procedimiento administrativo sancionador, los principios del derecho procesal penal son tomados en cuenta con plena observancia, se trata entonces de establecer las motivaciones claras dentro del acto sancionador, situaciones como la carga de la prueba, la contradicción, la proporcionalidad y sobre todo el de legalidad que implica que el contraventor tenga la posibilidad de rebatir el hecho a él notificado, como inobservancia u omisión de los deberes formales del contribuyente que originan la tipificación y sanción de las contravenciones, con la aplicación debida en relación a los hechos de

⁴⁷ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

acuerdo la seguridad jurídica se pretende garantizar las existencia real y legal respecto de la actuación de la administración tributaria.

De acuerdo al artículo 115.- “Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva”.⁴⁸

Resulta que toda la documentación que permita sostener un acto sancionatorio debe necesariamente estar respaldado por la correspondiente notificación, en virtud de la posibilidad de mala práctica procesal o simplemente, para evitar un abuso de poder de la autoridad tributaria, porque la falta de notificación acarrearla nulidad de todo acto administrativo.

Ya en referencia al procedimiento de juzgamiento, cuando el funcionario competente tuviere conocimiento del cometimiento de una infracción tributaria, sea esta contravención o falta reglamentaria, deberá tomar las medidas del caso para su verificación y mediante la instauración de un procedimiento sumario,

⁴⁸ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

debidamente notificado al presunto infractor, deberá concederle un término de cinco días, a efectos de que este pueda ejercer su derecho a la defensa y presente todas y cada una de las pruebas que considere sean necesarias para su defensa. Una vez concluido este término procederá a dictar resolución motivada en la cual se pondrá la sanción respectiva o se procederá a dictar la respectiva resolución absolutoria.

Este proceso de verificación, control y periodo probatorio, pretende darle a la Administración Tributaria las herramientas necesarias para poder establecer si en efecto el sujeto pasivo (presunto infractor) ha realizado un acto o ha omitido alguno que configure las infracciones señaladas por la norma tributaria, o si por el contrario, de las pruebas aportadas por el contribuyente, se llegue a la conclusión que su accionar fue correcto y no ha vulnerado la ley tributaria. Se enfatiza que dentro del procedimiento sumario sancionatorio, el contribuyente cuenta con un término de prueba de cinco días, para que pueda ejercer su derecho a la defensa y pueda aportar pruebas necesarias que justifiquen su inocencia.

Otro resguardo a los derechos del contribuyente lo constituye la impugnación, pues en caso de que éste no se encuentre conforme con la decisión tomada por la Administración Tributaria, tiene instrumentos procesales para defenderse tanto en vía administrativa

como en vía contenciosa, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 364 del Código Orgánico Tributario, en el primer caso, a través de reclamo administrativo de acuerdo al artículo 115 del Código Orgánico Tributario, o por recurso de revisión, según el artículo 143 del mismo cuerpo legal; y, en el segundo caso, a través de la acción de impugnación al amparo del artículo 220 numeral 6 de la misma normativa.

4.2.3.2 AVOCO DE CONOCIMIENTO

En nuestro caso de las contravenciones tributarias de acuerdo a las funciones del régimen administrativo para proceder atender un reclamo es necesario aplicar el principio de petición que obliga a las autoridades administrativas y judiciales a entregar sus respuestas debidamente fundamentadas.

En el ámbito del derecho administrativo y como parte del funcionamiento del trabajo de los funcionarios se ha regulado el principio de avocación, que cualquier autoridad administrativa tiene que hacerse cargo del conocimiento, calificación y aceptación de las peticiones o reclamos administrativos, a fin de darles el debido curso, utilizando el principio de legalidad, esto hace referencia que toda

petición se halla en la ley y no hay decisiones administrativas que sean contrarias a la norma legal.

“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”⁴⁹

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 el derecho público y concretamente en nuestro tema de estudio sobre el juzgamiento de las contravenciones tributarias, en esta situación la autoridad es quien avoca conocimiento y pone en

⁴⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás. Curso de Derecho Administrativo II, p. 450.

ejercicio la facultad resolutoria, esto es que luego que se hace cargo del problema a su vez tiene que dar la respuesta al reclamo, incluso atendiendo lo determinado en la Constitución.

Para nuestro estudio el libro segundo del Código Tributario trata de los procesos y como es la aceptación a trámite y la avocación de conocimiento, con lo cual se someten a la decisión del reclamo. En el caso de las contravenciones tributarias la administración tributaria realiza este ejercicio para conocer la falta cometida y su respectiva sanción.

4.2.3.3 SUSTANCIACIÓN

Sustanciación constituye el conjunto de actuaciones en un reclamo administrativo que en la búsqueda de la verdad realizaran las partes frente a la autoridad que avoca conocimiento y resuelve.

Frente a esto dentro del procedimiento sancionatorio de las contravenciones tributarias nos enfocaremos en el Código tributario art. 363.- Sanciones.- “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.⁵⁰

Cuando se emita la sanción o el inicio del Sumario, se pone en conocimiento del contribuyente la existencia de una presunta falta o transgresión contraria al ordenamiento tributario; se le informa al contribuyente la infracción cometida por la inobservancia de los deberes formales. Se le enuncia las normas tributarias que ha transgredido, se le concede el término de 5 días hábiles para el ejercicio de su defensa y contradicción en plena concordancia con lo estipulado en el artículo 76 de la Constitución relativo al derecho al debido proceso en todas sus fases. Este documento de sanción o conocido en el campo legal como de simple administración se lo debe notificar al presunto infractor para que conozca y sea parte de la sustanciación del mismo. Con ello se garantiza la legalidad de la actuación de la administración.

⁵⁰ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

Es así que una vez emitida la resolución sancionatoria, se le impone una multa pecuniaria que fluctúa entre 30 USD como mínimo y un máximo de 1.500 USD por la contravención cometida.

Considerando lo contrario, que el presunto infractor presente pruebas que permitan desvirtuar el cometimiento de la supuesta infracción a él imputada, se debe emitir un acto administrativo absolutorio, de acuerdo al artículo 363 antes referido. Se notifica el acto de forma idónea, con ello perfeccionando y así terminar el procedimiento administrativo respectivo.

En el supuesto que exista inconformidad con el acto como tal, se puede deducir recurso en la vía administrativa, hasta agotar las instancias administrativas. Así también se puede establecer recurso en la vía judicial ante el Tribunal Contencioso Administrativo competente. Estos recursos están en relación a lo que dispone la norma tributaria, el 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”.⁵¹

⁵¹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

Como se puede denotar luego de la sustanciación la autoridad administrativa impone la sanción pecuniaria a su criterio, porque cada conducta no tiene la tipificación y sanción correspondiente, situación en la cual no se establece y se aplica el debido proceso, derecho reconocido en la constitución en el artículo 76 y el derecho a la seguridad jurídica citada en el artículo 82.

4.2.3.4 RESOLUCIÓN

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.

“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, y se propone satisfacer el interés general”.⁵²

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 Constitución, dentro de las garantías individuales, y del Código Tributario, 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 por contravenciones tributarias, 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 ello. *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 competente. *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

⁵² ACOSTA ROMERO, Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, pp. 394 y 397.

administrativa debe señalar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que lo originaron. La Constitución en el literal 1), 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. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos”*. 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.

MARCO JURÍDICO

4.3 FUNDAMENTO LEGAL DE LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

Siendo nuestra investigación de carácter jurídico es necesario iniciar este tratamiento teniendo en consideración que en el Ecuador el derecho es positivo, este es en base a normas preestablecidas y nuestro problema y tema es fuente del análisis de carácter legal, pues es nuestra investigación se sustenta en el análisis de la Constitución, las Leyes ordinarias y se fueren del caso toda normatividad que se relacione con el proyecto de investigación, argumentos necesarios para desarrollar el presente capítulo.

Resulta obligado investigar aquellas normas que están vigentes y las que venían aplicando en todos los ámbitos administrativos judiciales de operatividad, para luego saber nuestra pretensión a través de la propuesta en que vamos a mejorar, cambiar o sugerir las fuentes indiscutibles del derecho que están en concordancia con la Constitución.

En nuestro caso particular tomemos en referencia el Estado Constitucional de Derechos y Justicia, lo que obliga analizar todos los inicios de aplicación y tratamiento de normas tributarias para luego referirnos a las leyes que regulan las contravenciones, tema de la presente investigación que serán abordados dentro de este campo de aspectos puntuales del Derecho.

4.3.1 CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

El sistema jurídico de un estado se halla en la Constitución y para nuestra investigación es un documento que hay que tratarlo porque en este texto se consagra el inicio y desarrollo de todas las normas del Derecho. El elemento indispensable para la existencia de un estado es la Constitución y en nuestro caso presenta el anhelo del pueblo que fue votado en las urnas y aprobado por decisión de consulta popular.

Sobre las teorías de las Constituciones se ha escrito mucho por versados tratadistas del Derecho Constitucional, pero nuestra investigación se concreta en el estudio de las de las incidencias que tienen en el desarrollo del país, nuestra idea o plan de estudio ha segmentado en tres puntos. Para descubrir los aspectos de nuestro trabajo ha sido dogmático de organización y la calidad de normas

superiores frente a las normas secundarias, lo que presenta y se proclama en la llamada seguridad jurídica.

Se establece en forma incuestionable que la Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico.

Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

4.3.1.1 PARTE DOGMÁTICA

La palabra dogma viene del griego *dokein*. Este término no es de origen cristiano. Se deriva del verbo griego *dokeo* y etimológicamente tiene el valor de “opinión”.

El diccionario de la Real Academia de la lengua española, el concepto de dogma estaba vinculado a una norma, regla o decreto impuesto por alguna autoridad. También se utilizaba para referirse a la opinión propia de una escuela filosófica. Sin embargo, a medida que la Iglesia ganó autoridad, el término quedó asociado de forma directa a la idea de dogma teológico.

La parte dogmática es aquella que consagra la constitución a las garantías humanas, en esta es apropiado que figuren los derechos subjetivos enderezados a reprimir ciertos actos opuestos a intereses humanos; la parte dogmática es tan importante como lo demás estipulado en la constitución.

Por la parte dogmática de la Constitución se entiende como aquella parte que consagra y contiene a valores superiores de una sociedad, que postula los principios y fines estatales, y las libertades a proteger principalmente por el ordenamiento jurídico.

En conclusión esta parte se trata de un conjunto de normas que establecen los principios básicos que orientan la vida del Estado y los derechos de las personas.

En lo referente al tema de investigación sobre las contravenciones tributarias vamos a destacar los siguientes artículos referentes a la parte dogmática de acuerdo al tema, con la intención de describir y ampliar los aspectos a considerarse para un correcto estudio de las contravenciones tributarias en el ámbito constitucional.

“Art. 1.- Forma de Estado y Gobierno.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y

laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada”.⁵³

La participación ciudadana constituye uno de los ejes fundamentales de la democracia en el Ecuador, de tal forma que es un derecho de la ciudadanía, que en forma individual y colectiva está llamada a ejercer un rol protagónico en la toma de decisiones, planificación y gestión de los asuntos públicos y en el control popular de las instituciones del Estado y de la sociedad, en el marco de un proceso permanente de construcción del poder ciudadano.

“Art. 76.- Garantías Básicas del derecho al debido proceso.

3.- Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Solo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

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

⁵³ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

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

Literal l).- Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en los que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes del hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”.⁵⁴

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.

⁵⁴ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

“Art. 82.- Derecho a la seguridad jurídica.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.⁵⁵

Antes de introducirnos al tema principal, en forma abierta la seguridad jurídica como principio constituye un precepto de carácter general, indeterminado y sin ninguna jerarquía respecto de los demás principios constitucionales, por lo que posee gran relevancia dentro de un Estado de Derecho, ya que éste constituye a nuestro entender sus cimientos. En el ámbito tributario éste principio también posee gran relevancia, sobre todo por su vinculación con principios tributarios de rango constitucional, como son los principios de: legalidad, reserva de ley, igualdad, generalidad, progresividad, equidad, capacidad contributiva y suficiencia recaudatoria.

Es importante mencionar que el principio de seguridad jurídica dentro del Derecho Tributario se lo debería aplicar de manera ordinaria, por lo cual, en caso de que surjan conflictos entre éste y otros derechos constitucionales, debe tomarse en consideración dicha particularidad, tanto en la actuación, interpretación y aplicación de las leyes tributarias por parte de las autoridades competentes para ello. Un ordenamiento tributario adecuado constituirá aquel que se

⁵⁵ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

encuentra basado en la certeza de las normas tributarias y la eliminación de la arbitrariedad por parte de las autoridades legitimadas para ello.

De lo expuesto colegimos en relación al tema de la presente investigación, que la imprecisión de las sanciones y la falta de tipificación individual en el Código Tributario en lo referente a las contravenciones tributarias y su posterior juzgamiento, provocaría una discrecionalidad a favor del administrado al momento de sancionar pecuniariamente a los sujetos pasivos infractores, por estos motivos no se cumple la seguridad jurídica y deja al contribuyente en la indefensión y vulnera el derecho al debido proceso, por aplicar sanciones generales no especificadas en forma individual, por estar al frente de un máximo y un mínimo de sanción por contravenciones y no esta descrito cada conducta y la sanción pecuniaria que corresponda a la realidad del cometimiento de la falta.

“Art. 83.- Deberes y responsabilidades.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la Ley:

15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley”.⁵⁶

⁵⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

“Art. 84.- Adecuación jurídica de las normas y leyes.- La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución”.⁵⁷

La interpretación de las leyes se hace en base al tenor literal sobre el ámbito tributario y de manera específica las contravenciones tributarias, con el objetivo de analizar de manera coherente sobre la supremacía de la constitución y el grado de jerarquía que la constitución le otorga a norma tributaria, en caso de duda la interpretación se hará en favor a la plena vigencia de los derechos consagrados en la constitución.

En este sentido, la justicia tributaria como principio, procura que todas las actuaciones inherentes a la relación jurídica - tributaria además de ser equitativas se efectúen dentro del marco constitucional y legal. Debiendo tributar todas las personas que

⁵⁷ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

realicen una manifestación de riqueza y que dicha manifestación se enmarque en el presupuesto legal establecido, sin embargo, la carga contributiva, no solo deberá observar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino además diversos factores de índole social, debiendo tributar más quienes más tienen y menos quienes se encuentran en una situación inferior o a su vez si no tienen patrimonio.

“Art. 300.- Principios tributarias.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.⁵⁸

Con estos principios el Estado en el ejercicio de su soberanía viene a crear o establecer tributos, los mismos que deben estar bajo ciertos parámetros, a fin de evitar abuso por parte de la administración central al gravar tasas, impuestos a los contribuyentes, de acuerdo a este principio la obligación tributaria deberá ser fijada por la ley

⁵⁸ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

tomando en consideración la capacidad económica de la persona, esto es a mayor capacidad contributiva, mayor gravamen establecido como obligación tributaria, esto se pone en práctica cuando la base imponible está correctamente determinada como manifestación de riqueza y por ende como capacidad contributiva.

Pero al producir el incumplimiento de la obligación tributaria o los deberes formales que tiene el contribuyente, se le impone sanciones de acuerdo a los ingresos, por esa infracción es en donde nace la aplicación de las contravenciones y por ende las sanciones pecuniarias en forma general. Ahora sin su debida tipificación individual y su respectiva sanción pecuniaria, se deja sin defensa el reclamante por un cobro exagerado, el cual está normado de forma general en la ley tributaria pero sin sustento legal de aplicación de acuerdo a la falta cometida.

“Art. 301.- Principio de reserva de ley.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones.”⁵⁹

⁵⁹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

El profesor César Montaña manifiesta que la reserva de ley ha sufrido transformaciones importantes, y conceptualmente define como “una exigencia derivada de la Constitución o de la Ley, sobre el medio como instrumento que incorporará las principales normas jurídicas tributarias así como los elementos sustanciales de los tributos”.⁶⁰

En nuestro país la potestad al Ejecutivo, representada por la Administración Tributaria para la creación de tasas y contribuciones especiales (tributos de menor rango), siempre ha teniendo como base obligatoria a la ley ya que es la única norma que pueda disponer sobre el patrimonio de las personas y no debe existir contrariedad con ella.

En este sentido, el régimen tributario es aquella forma de organización de carácter legal y estratégico que permite al Estado administrar la obtención de recursos a través de la tributación, que es parte de la actividad financiera del Estado.

En la legislación ecuatoriana el Código Tributario, contempla la reserva de ley, en la que se dispone el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo, las exenciones, deducciones; reclamos, recursos y demás materias deberán estar determinados por

⁶⁰ MONTAÑO GALARZA, Cesar. “Los Principios Constitucionales Tributarios de Legalidad y de Reserva de Ley en el Ecuador” en *Fiscalidad: revista institucional del Servicio de Rentas Internas*, Quito, Edición Nro. 2, Cuarto trimestre. 2008, p. 78.

la ley, por razones de que algunos doctrinarios mencionan que el principio de reserva de ley tiene estrecha relación con el principio de legalidad, a mi criterio, al hablar sobre la reserva de ley no es igual que el principio de legalidad, sino que, se puede afirmar que es una parte de él, que garantiza la propiedad y los derechos individuales que le atribuyen a los contribuyentes como lo dispone la Constitución, respetando los principios del régimen tributario, con la finalidad de contribuir con las cargas públicas que van en beneficio de todo el Estado.

Entre muchos de los fines y deberes del Estado, está el de solventar los gastos públicos, y procurar el bien común para todos los habitantes, es así entonces, que la tributación juega un papel vital para el cumplimiento de dichos deberes al actuar como un eficiente instrumento de política fiscal, que genera parte de los mayores ingresos económicos al Estado, por lo que el estado tiene que desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de medios que le permitan satisfacer las necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos.

4.3.1.2 PARTE ORGÁNICA

En este aspecto vamos a referirnos sobre la organización que tiene el estado regulado en la constitución vigente, las cinco funciones del estado. Es decir que la parte orgánica, determina la estructura del Estado, jerarquías, procedimientos y las competencias de los diversos órganos que integran el poder público. Tiene un énfasis instrumental y mecánico en el buen sentido de estas palabras pues organiza los poderes, sus funciones, competencias y hasta procedimientos, a más de facultades que ejercen en elación con los administrados.

La función ejecutiva tiene la potestad de administrar el país, con relación al Ministerio de Economía y Finanzas, con los órganos que ejercen facultades de administración económica.

Otra potestad es crear, modificar o extinguir leyes tributarias, una vez finalizado el proyecto de ley debe ser estudiada y debatida por el Poder Legislativo, quien es el ente rector de todas las normas legales, convirtiéndose además en fiscalizador para aprobar las leyes necesarias y legales para todo el territorio, las cuales deben ser conocidas y aplicadas a todos los ciudadanos por general.

En las garantías normativas la Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades.

En ningún caso la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.

“Art. 120.- Deberes y atribuciones de la Asamblea Nacional.-

6. Expedir, codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio”.⁶¹

Las leyes tributarias deben estar acorde al principio de legalidad, con la finalidad de velar por un ordenamiento justo y equitativo acorde a la potestad del pueblo. En relación con nuestro tema, la Asamblea Nacional le corresponde fiscalizar las otras funciones del estado, como la ejecutiva para establecer si se aplica la ley concretamente en el régimen de las contravenciones tributarias.

⁶¹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

“Art. 132.- Aprobación de leyes y normas.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:

1. Regular el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.
2. Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes.
3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.
6. Otorgar a los organismos públicos de control y regulación la facultad de expedir normas de carácter general en las materias propias de su competencia, sin que puedan alterar o innovar las disposiciones legales”.⁶²

Por lo tanto, desde la configuración propia del tributo, el legislador, respecto a los debates para la aprobación de normativas tributarias, tiene la obligatoriedad de subsumir su criterio respecto a los diversos factores que puedan afectar, ilegalmente el patrimonio de un contribuyente, por lo que debe ser apegado a la realidad económica,

⁶² CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

es decir, modulando el reparto del peso fiscal sobre aquellos que la ley le impone la obligatoriedad del aporte y sobretodo que tenga presente su capacidad contributiva.

“Art. 133.- Clases de leyes.- Las leyes serán orgánicas y ordinarias.

Serán leyes orgánicas:

1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constitución.
2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.

La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional.

Las demás serán leyes ordinarias, que no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica”.⁶³

Constitucionalmente, se puede apreciar la obligatoriedad de cumplir con el aporte fiscal de parte de todos aquellos a quien la ley le impone su cumplimiento; pero aquella no debe constituirse en una exigencia ilusoria e irreal por parte de la administración tributaria, ya que de todas maneras vale precisar que no todos los contribuyentes

⁶³ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

obedecen a una realidad única, para ello hacer un análisis de los principios de igualdad en relación a la generalidad frente a la controversia plena y la capacidad contributiva del contribuyente o sujeto pasivo.

“Art. 135.- Iniciativa exclusiva del Presidente de la República.- Solo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.”⁶⁴

“Art. 147.- Atribuciones y deberes del Presidente de la República.- Son atribuciones y deberes además de los que determine la ley:

11. Participar con iniciativa legislativa en el proceso de formación de las leyes.
12. Sancionar los proyectos de ley aprobados por la Asamblea Nacional y ordenar su promulgación en el Registro Oficial.
13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”.⁶⁵

⁶⁴ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

⁶⁵ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

Dentro del sistema tributario, la iniciativa del presidente debe procurar establecerse proyectos de ley tributaria de forma tal que pueda ser entendido por todos, impidiendo que haya confusión en los sujetos que deben satisfacerlo. Para esto debe anteponerse el principio de legalidad, con la finalidad de que cumpla lo establecido en la ley, cuyas sanciones, en este caso las contravenciones tributarias deben ser aplicadas conforme lo establece la ley tributaria en forma clara y general para todos los contribuyentes, con el fin de evitar resoluciones de carácter sancionador arbitrarias, que vulneren los derechos constitucionales.

4.3.1.3 SUPREMACÍA DE LA CONSTITUCIÓN

A partir del artículo 424 se regula supremacía de la constitución en el capítulo denominado principios, es relevante entender que a través de esta norma se declara a la constitución como norma suprema o superior, o como se ha estudiado en la pirámide de Kelsen en la cúspide más alta y como consecuencia se declara que prevalecen sobre cualquier normatividad; debajo de la constitución están las leyes orgánicas (organización), leyes ordinarias de uso común y toda normatividad.

Las leyes tributarias también tienen su supremacía que las distingue de las demás leyes, por lo que la regulación del régimen de contravenciones, es distinto a lo de otros cuerpos legales.

Todo lo que hagan los administradores o jueces deben guardar una absoluta armonía, si eso no es así carecen de validez jurídica (nulidad). La pirámide de supremacía de la legislación ecuatoriana se integra de la siguiente manera: primera la constitución, leyes tributarias, tratados internacionales, leyes orgánicas, leyes ordinarias, normas regionales, ordenanzas distritales, decretos y reglamentos, ordenanzas, acuerdos y resoluciones, otros.

Por la supremacía constitucional se presume la constitucionalidad de todos los actos y normas jurídicas, es decir, que los mismos gozan de validez por haber sido creados o adoptados en armonía con la normativa constitucional. Sin embargo la realidad demuestra que no todas las normas o actos de autoridades públicas se ciñen a los contenidos constitucionales, al hablar de las contravenciones tributarias, los administradores del régimen tributario no consideran la norma constitucional al momento de aplicar las sanciones pecuniarias, en razón que las leyes no se han armonizado con la constitución, en lo respectivo a tipificación y la aplicación de la sanción en forma arbitraria, por esta razón con el fin de garantizar la vigencia y efectividad de la supremacía de las normas

constitucionales se han implementado mecanismos que permitan la vigilancia, se trata del denominado "control constitucional" que permite revisar la validez no solo de las leyes y otros instrumentos jurídicos, sino, en general, de los actos de los órganos y autoridades públicas.

“Art. 424.- Jerarquía de la Constitución.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica”.⁶⁶

“Art. 425.- Orden jerárquico de leyes.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente:

La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas

⁶⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados”.⁶⁷

El conflicto que se produzcan entre normas de distinta jerarquía la corte constitucional, los jueces y autoridades administrativas están obligados a resolver los asuntos sometidos a su decisión utilizando la jerarquía descrita anteriormente, donde se observará el principio indispensable de la competencia y la exclusividad del órgano que ejerce.

Esta jerarquía obliga a los jueces y autoridades administrativas y todo servidor público a aplicar las normas constitucionales y las previstas en instrumentos internacionales de los derechos humanos en lo que sea favorable a la norma constitucional.

⁶⁷ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015.

4.3.2 CÓDIGO TRIBUTARIO

En la Legislación tributaria ecuatoriana se tratan por separado los procedimientos administrativo y contencioso, pero tratando del régimen de contravenciones y faltas reglamentarias, se encuentran reguladas en el libro cuarto del Código Tributario, cuyas sanciones imponen los administradores en relación a lo establecido en mencionada ley, a través de su facultad sancionadora, sin olvidar y a pesar de que se tratan de sanciones de carácter penal, lo que ha conllevado que a partir de la Constitución del 2008 se ha dado el rompimiento de la unidad jurisdiccional de que habla la normativa penal, tratamiento que rige a partir de la vigencia del Código tributario con el fin de cumplir y sancionar lo correspondiente a las contravenciones tributarias. Con esta explicación nos remitiremos a los diferentes estudios para explicar el ámbito legal de las contravenciones.

Aclarando que las causas que generan las contravenciones como el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente, se hallan regulados en el artículo 96 del código tributario, libro segundo, cuya sanción está establecida, pero su tipificación individual no se encuentra detallada conforme la naturaleza real de la infracción, situación que origina una sanción arbitraria hacia el contraventor por parte de la administración tributaria.

4.3.2.1 SUPREMACÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

“Art. 2.- Supremacía de las normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales.

En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto”.⁶⁸

Es decir que la potestad tributaria, nace de acto legislativo de autoridad competente, mientras que la potestad impositiva, a pesar de ser regulada conforme a la ley, corresponde a los entes administradores creados para el efecto, como es el caso del Servicio de Rentas Internas (SRI), Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SNAE), y gobiernos autónomos descentralizados, en lo referente a los tributos que manejan.

“Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

⁶⁸ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.⁶⁹

Todo Estado en ejercicio de la soberanía que ha adquirido originariamente, puede imponer cargas a todos los ciudadanos. Este ejercicio es denominado por la doctrina como potestad o poder tributario, así recibe el nombre de Poder Tributario por la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

Ahora bien, el Estado en actuación de dicho poder establecerá cuáles serán los condicionamientos necesarios para el nacimiento de la relación jurídico tributaria, y por lo tanto de la obligación tributaria, bajo los cuales, los particulares adquirirán una serie de derechos y obligaciones para con él, y de esta manera se desarrollará la realización misma de la tributación.

En lo que respecta al ámbito de las contravenciones tributarias, con el principio de Irretroactividad, el régimen tributario rige para lo venidero, no puede haber tributos posteriores con efectos retroactivos, por ende, la sanciones por contravenciones tributarias tienen que ser dictadas sus resoluciones conforme se encuentra

⁶⁹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

estipulada la ley, al hablar en caso de que se reforme la misma, los efectos son para lo venidero, el procedimiento tendría que considerarse con el trámite que se inició la causa de contravención, mas no con el nuevo trámite y accionar de la nueva reforma. Ley tributaria no tiene carácter retroactivo, en forma más sencilla y espontánea el presente principio permite a los sujetos pasivos tener confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas.

“Art. 4.- Reserva de Ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”.

La reserva de ley garantiza los derechos personales como es la propiedad privada, e impide gravar más allá de su capacidad contributiva a los sujetos pasivos, y generar seguridad dentro del proceso. Así mismo la Administración tiene la potestad de crear normas para la aplicación de los tributos, sancionar a las personas que no cumplen con la obligación de contribuir con las cargas

tributarias impuestas y desarrollar los procesos que sometan a los contribuyentes por el incumplimiento, siempre regidos en la ley.

A su vez, debemos señalar que el código tributario en su artículo 7, establece la facultad reglamentaria, la misma que es privativa del Presidente de la República para poder dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias, y deja al Director General del Servicio de Rentas Internas y al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (actual SENA E) la facultad para que dentro de sus respectivos ámbitos, puedan dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Se establece también que ningún reglamento podrá alterar o modificar el sentido de la ley, ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en la ley. En relación con dicha facultad, el artículo 10 del cuerpo legal antes mencionado, señala que en ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, estos constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.

4.3.2.2 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.⁷⁰

Es necesario hacer énfasis en el papel que cumple el sujeto pasivo del impuesto frente a la recaudación por parte de la administración tributaria, puesto que al ser considerado como contribuyente, de lo cual podemos deducir que la prestación efectuada por el mismo no es otra cosa que una contribución hacia la entidad estatal, para el sostenimiento del gasto público, la cual será en relación a la capacidad contributiva del contribuyente, para lo cual se debe mantener un panorama claro de la obligatoriedad que la ley le impone al mismo para así cumplir con el poder tributario.

⁷⁰ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

“Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.⁷¹

El hecho generador tiene estrecha relación la obligación tributaria, por la razón que constituye el factor vinculante de la actividad de un sujeto pasivo con la norma legal que le impone la obligación de contribuir con el pago de tributos al sujeto activo.

“Art. 18.- Nacimiento.- La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”.⁷²

El nacimiento de la obligación tributaria inicia con el hecho generador, es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo cuya realización origina el nacimiento, sin embargo se considera que el nacimiento se da cuando dicta la administración el acto de liquidación y que si no se dicta no hay nacimiento, mientras que la mayoría de la doctrinas consideran que la liquidación solo verifica que se ha producido el hecho imponible de no ser así la mayoría de los tributos no nacerían,

⁷¹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

⁷² CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

situación por la cual se consolida la obligación y por ende el respectivo pago, caso contrario se aplicaría la sanción correspondiente.

Si la determinación la realiza el sujeto pasivo en cumplimiento de sus deberes como contribuyente, presentará las declaraciones correspondientes dentro de los plazos establecidos por las leyes tributarias y, la obligación contenida en ellas se vuelve exigible desde el momento en que vence el plazo fijado en la ley para la presentación de la declaración correspondiente.

“Art. 19.- Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2a.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”.⁷³

⁷³ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

Del contenido de estos artículos, podemos destacar claramente que una obligación tributaria es exigible desde cuando la ley así lo determina y no desde el momento en que se cumple el hecho generador determinado en la ley; es decir, que el sujeto activo de la obligación tributaria no adquiere el derecho a ejercitar la acción de cobro sino hasta cuando esta se vuelve exigible. Las leyes tributarias se encargan de regular el conjunto de deberes y derechos que surgen para los sujetos de la relación tributaria, desde que la obligación tributaria se vuelve exigible. Pero hay que considerar que para que una obligación sea exigible debe tener dos elementos esenciales: ser líquida y ser determinada en el ejercicio de sus deberes por el sujeto pasivo o por la administración tributaria en cumplimiento de su facultad determinadora.

4.3.2.3 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“Art. 64.- Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.

En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables.

La misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración central;
3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintas a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por ley a las municipalidades”.⁷⁴

Cuya función ejecutiva máxima la ejerce el Presidente de la República, ejerciéndola efectivamente el Ministro de Finanzas, quien por lo tanto es la máxima autoridad de lo tributario administrativo, a través de la Dirección del Servicio de Rentas Internas, y la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

“Art. 65.- Administración tributaria seccional.- En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine.

⁷⁴ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos”.⁷⁵

Es la que se desenvuelve por autoridades especiales de la provincia cuyo jefe es el prefecto provincial en el cantón; los municipios cuyos jefes son los alcaldes o presidentes de los respectivos concejos municipales.

“Art. 66.- Administración tributaria de excepción.- Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación”.⁷⁶

⁷⁵ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

⁷⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

La Ley concede la gestión tributaria a la entidad pública mixta, a favor de quienes se instituyó tributos, es el caso de las llamadas entidades autónomas. A estos órganos corresponderá la Administración Tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales de participación de estos tributos o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o de estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.

En un análisis de manera general, los artículos antes citados hace referencia que la administración tributaria, debe brindar al contribuyente, las facilidades necesarias al momento de pagar sus obligaciones tributarias; con este propósito la administración tributaria ha venido innovando los sistemas de tributación con la finalidad de propiciar al contribuyente un ahorro de recursos y sobre todo de tiempo, una muestra de ello es que aparte de la declaración física también puede realizar la declaración electrónica, evitándose la compra de formularios. Situación que ha originado facilidades a los contribuyentes al momento de realizar las declaraciones del caso, situación que se ve como un aporte positivo al establecer formas tecnológicas para facilitar y mejorar el servicio tributario.

“Art. 69.- 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”.⁷⁷

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.

Es decir que la resolución es un acto de declaración de la voluntad del sujeto activo, en donde se deben relatar los hechos que dieron origen a la actuación y el resultado que la misma provoca, se debe resaltar que los efectos jurídicos que estos actos causan son individuales. La Resolución emitida también deberá considerar que debe contar con la motivación adecuada, que de acuerdo con el tratadista Dromi, señala: *“Las decisiones administrativas se expresan a través de operaciones materiales y también mediante declaraciones*

⁷⁷ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

intelectuales de origen unilateral o bilateral, de alcance individual o general y de efectos directos o indirectos.”⁷⁸

“Art. 70.-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”.⁷⁹

La facultad sancionadora constituye un mecanismo por medio del cual la administración, de forma general castiga las inobservancias de ley y la transgresión de normas tributarias. Para el ejercicio de esta facultad es necesario que exista una constatación de lo transgredido, situación importante entonces que se produzcan y se ratifiquen la existencia de indicios que devienen en un actuar alejado de la norma de cumplimiento.

Es así entonces que la administración debe enmarcar su actuar sancionatorio con presupuestos debidamente probados, en tal virtud que la carga de la prueba corresponda a la verdad de la infracción cometida, o a su vez que la misma no haya sido actuada en forma indebida o alterada a la naturaleza de la acción. Es decir que existan

⁷⁸ DROMI Roberto. Derecho Administrativo, Edición 11, 2006. Pag. 354

⁷⁹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

un acorde conexidad entre la infracción, ya que esto avalaría el hecho del vínculo entre la transgresión de la ley, la especie que no es otra cosa que la infracción materializada y el sujeto pasivo infractor. Esta conexidad establece la obligación de la Administración de comprobar la infracción antes del inicio del proceso sumario, lo cual deberá estar debidamente respaldado en cuanto documento fuere necesario. Este hecho garantiza lo establecido en la Constitución sobre principio del debido proceso.

“Art. 71.- 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”.⁸⁰

Esta facultad comprende los medios con los cuales la administración tributaria se encarga de planificar la recaudación conforme la ley le establece. En definitiva es la situación de cancelar los tributos al estado, que pueden ser a través de retenciones de impuestos y pago en entidades financieras por parte de los contribuyentes, los cuales pueden hacerlo a través de la presentación del formulario respectivo y

⁸⁰ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

validado en sistemas informáticos. Inclusive para la consecución de esta facultad, considerando que los impuestos como tal pertenecen al Estado y a la ciudadanía en general, para su cobro en caso de no cumplir con el respectivo pago, puede incurrir inclusive por medio de la vía coactiva.

4.3.2.4 DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

“Art. 87.- Concepto.- La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”.⁸¹

La determinación hace referencia no sólo a los casos en que la obligación tributaria es cumplida espontáneamente por el obligado, sino también en los casos en que el ordenamiento jurídico positivo considera necesaria la determinación por la autoridad administrativa, con carácter supletorio y eventual por incumplimiento de los contribuyentes o responsables o por el cumplimiento parcial o erróneo por parte de ellos. Por ello que la determinación tributaria puede estar integrada por un acto singular que puede emanar del

⁸¹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

obligado o de la administración, al tratarse de tributos fijos la tarea se reduce a constatar el hecho imponible, a calificarlo y a indicar la cantidad señalada en la ley.

“Art. 88.- Sistemas de determinación.- La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la administración; o,
3. De modo mixto”.⁸²

“Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no

⁸² CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

se hubiere establecido y notificado el error por la administración”.⁸³

La declaración, deben practicarla los sujetos pasivos tributarios: contribuyentes, responsables o terceros. El procedimiento de este tipo de determinación es el siguiente: los contribuyentes deben declarar los impuestos en la fecha señalada en la norma de acuerdo al noveno dígito del RUC, debiendo llenar los distintos formularios de acuerdo al tipo de impuesto que se vaya a pagar y según las pautas cuantificantes del tributo de que se trate, generalmente la base imponible. Para que se proceda a la declaración por parte del contribuyente, responsable o tercero, se deberá considerar que existen formularios previamente elaborados por la Administración Tributaria los cuales se encuentran impresos y se ajustan al tipo impositivo de que se trate, en los casilleros ahí establecidos se hacen constar los datos que se relacionan con la materia imponible, deducciones y exenciones, la base imponible y en otros casilleros se señala el monto a cancelar del impuesto.

El paso siguiente consiste en pagar el tributo conforme a la declaración efectuada, para ello deposita en cualquiera de los bancos autorizados y se acompaña de la declaración constante en el respectivo formulario, que una vez llenado se presenta dentro de los

⁸³ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

plazos previstos. Si el contribuyente no está en capacidad económica para cumplir con las obligaciones tributarias por asuntos de fuerza mayor o caso fortuito, tiene la posibilidad de pedir facilidades de pago a la administración tributaria (SRI, Municipios, Consejos Provinciales); y esta, mediante una resolución está en la facultad de conceder un plazo para que el contribuyente cumpla con el pago de dicha obligación.

Es de recalcar que los tributos deben pagarse en el domicilio tributario del contribuyente, en la forma que determina la Ley y el Reglamento. En el caso de las contravenciones tributarias, se hace referencia a que deben acudir a la administración tributaria en los casos que la institución requiera de información acerca de los movimientos contables, proporcionar datos necesarios de las actividades y de las declaraciones realizadas durante al ejercicio fiscal, cumpliendo así con los deberes formales señalados en el código tributario, artículo 96.

“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”⁸⁴.

Una de las facultades establecidas a favor de la Administración Tributaria es la de determinación de las obligaciones tributarias que la puede realizar de tres formas: determinación directa, presuntiva o por coeficiente y mixta. La administración fiscal debe llevar adelante el proceso de determinación procurando seguir un trámite que cumpla en la mejor medida posible el objetivo de la recaudación eficaz y de los derechos individuales garantizados.

La facultad determinadora por parte de la administración tributaria lo que busca es llegar a la verdad de los hechos tal y cual sucedieron, apartándose de las apariencias que se quiera dar por parte de las personas que no se adecuaron a la realidad económica, debiendo para ello obtener todos los datos necesarios para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de la deuda tributaria.

Otro de los aspectos importantes es analizar la posibilidad de que debiendo haberse declarado por parte del contribuyente, este no declaró, en este sentido será necesario que la administración tributaria sostenga que habiendo existido el hecho imponible la misma no tuvo conocimiento del particular por la vía pertinente, y en

⁸⁴ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

este caso resultará que existe un presunto deudor tributario, en cuyo caso no se tratará simplemente de una tarea de verificación, fiscalización o control, sino que requerirá de una tarea de investigación para descubrir la existencia de posibles hechos imponibles realizados pero ignorados, cuyos resultados de la determinación, que se desprendan de la existencia o contenido de los documentos, deberán por su importancia constar por escrito, constituyéndose en prueba plena, mientras no se demuestre su falsedad.

“Art. 91.- Forma directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador”.⁸⁵

⁸⁵ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

La administración tributaria realiza la determinación directa sobre la base de la contabilidad del contribuyente o de los documentos que se encuentran en poder de terceros y tengan relación con la actividad económica o con el hecho generador, por lo que la Ley exige que estos terceros están obligados a proporcionar informes o exhibir documentos que se encuentren en su poder, con la finalidad de poder llegar a determinar en forma clara y precisa el monto del tributo que debe pagar el contribuyente.

“Art. 92.- Forma presuntiva.- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.”⁸⁶

⁸⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

La determinación presuntiva procede frente a la imposibilidad de realizar una determinación sobre base cierta, en cuyo caso la Administración queda facultada a estimar la obligación tributaria. En situaciones en las que se tiene como denominador común la imposibilidad objetiva por parte de la Administración de conocer los elementos necesarios para integrar primero y valorar después el hecho imponible.

Cuando la Administración Tributaria no ha podido reunir los elementos de juicio para conocer el hecho imponible y el monto de lo que adeuda el contribuyente, por el no cumplimiento de uno de los deberes formales del sujeto pasivo como lo es la falta de declaración, o cuando los documentos presentados por alguna razón no prestan mérito suficiente, entonces procederá la determinación presuntiva.

La determinación presuntiva se fundamenta en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio, en hechos o situaciones que configuren el impuesto y que permiten deducir la existencia de la obligación tributaria, para establecer la base imponible y el monto de la obligación tributaria pendiente.

“Art. 93.- Determinación mixta.- Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos”.⁸⁷

La determinación mixta es la acción o procedimiento coordinado de determinación en las que intervienen las dos partes, sujeto activo y sujeto pasivo, este último proporcionando los datos requeridos por la administración; se trata de un procedimiento combinado, la administración efectúa la determinación en base a las informaciones que el contribuyente debe proporcionar, inclusive exhibiendo o entregando los documentos requeridos por la administración.

La información proporcionada por el sujeto pasivo, determina la existencia del hecho imponible y lo vincula con el sujeto activo, que procede a establecer la base imponible y la cuantía del tributo. La determinación tiende a liquidar el tributo y obtener el total del mismo, para que exista la obligación tributaria, la determinación no es exigencia constitutiva, es simplemente declarativa, una vez que las condiciones y circunstancias que dan nacimiento a la obligación provienen de la Ley, razón por la cual en la determinación mixta el sujeto pasivo aporta los datos que le solicita la administración

⁸⁷ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

tributaria, pero quien fija el importe a pagar es la administración tributaria, no el sujeto pasivo.

4.3.2.5 DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE

“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”.⁸⁸

El sujeto pasivo debe cumplir con lo ordenado en el artículo que antecede, esto es un ordenamiento expreso, ya que este mandato se establece para el acatamiento de lo dispuesto por la ley y ejecutado por administración tributaria. Las leyes tributarias y su promulgación en el ordenamiento jurídico disponen al sujeto pasivo el cumplimiento de las mismas, en el sentido de aplicar las disposiciones y diversos requerimientos que el sujeto activo realiza en virtud de su poder tributario otorgado por la Constitución.

⁸⁸ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

La administración fiscal puede desarrollar su actividad en debida forma, solo si los sometidos a la potestad tributaria cumplen diversos deberes formales, dentro del derecho formal se engloban las normas reguladoras de relaciones jurídicas derivadas de deberes formales. Como ya se había señalado anteriormente, la normativa tributaria establece deberes formales de hacer, no hacer o soportar; así, presentar una declaración, contestar un informe, presentar un comprobante, permitir que sean inspeccionados los libros de contabilidad, etc.

Dentro de gestiones de la administración tributaria es que debe controlar la corrección en el cumplimiento de los deberes formales por parte de los obligados, por medio de tareas fiscalizadoras de determinación, lo cual implica deberes instrumentales de las personas. Lo que implica no solo el control de las actividades antes descritas, sino también la obligación tributaria sustancial de las contravenciones.

“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.”⁸⁹

En mención al contenido del artículo, el incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente origina contravención tributaria, como lo determina el artículo 349 del código tributario, razón por la cual se aplica la sanción pecuniaria correspondiente, cuya resolución debe estar debidamente motivada por parte de la autoridad competente y acorde a la naturaleza de la infracción cometida, la cual debe estar aplicada en conformidad al principio constitucional del debido proceso, caso contrario la resolución sería ilegal y arbitraria.

4.3.2.6 RECLAMOS TRIBUTARIOS

“Art. 72.- Gestión tributaria.- Las funciones de la administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.

⁸⁹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

Art. 73.- Normas de acción.- La actuación de la administración tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia.

Art. 74.- Procedimiento general y de excepción.- Los actos administrativos se producirán por el órgano competente, mediante el procedimiento que este Código establece.

Se aplicará la ley especial tributaria cuando por la naturaleza del tributo se instituya un procedimiento de excepción.

Art. 75.- Competencia.- La competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario”.⁹⁰

En cumplimiento de la finalidad del tributo y de los principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria la Administración tributaria debe establecer, a través de su gestión de determinación tributaria, la revisión de los actos de declaración cumplidos por los sujetos pasivos y las investigaciones que crea oportunas para comprobar el grado de observancia de las obligaciones a ellos atribuidas por la Ley, labor compleja dada la variedad de tributos y el número de contribuyentes. Motivo por el cual la normativa ha previsto la necesidad de establecer para los sujetos pasivos, obligaciones adicionales a las de contribuir, las que se han señalado como deberes de colaboración que procuran

⁹⁰ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

facilitar esa tarea, entre ellos el deber de información y al mismo tiempo la potestad administrativa para requerirlos. Esta información tributaria que debe ser destinada únicamente para los fines para los cuales fue solicitada, estos es, estrictamente para la aplicación de los tributos en orden a su gestión, liquidación, recaudación e inspección.

4.3.2.7 DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

“Art. 310.-Ambito de aplicación.- Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa”.⁹¹

Para que la obligación tributaria sea exigible, la ley prescribe un determinado presupuesto específico para cada tributo, es decir, desde la perspectiva legal, el tributo no es imposición arbitraria de la autoridad, ya que ha sido establecido siguiendo un proceso que se enmarca dentro del orden jurídico, aplicando los principios tributarios y el debido proceso establecido en la constitución, con la finalidad de sancionar a los infractores en relación a las disposiciones tributarias en concordancia con los lineamientos penales.

⁹¹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

En otro aspecto la administración tributaria posee facultades legales que le permiten expedir normas de carácter general, las resoluciones emitidas por la administración tributaria, no pueden colisionar con el principio de reserva de ley, no pueden ser exorbitantes y traspasar los límites impuestos por dicho 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”.⁹²

El principio de irretroactividad de las leyes en materia tributaria pretende precisamente garantizar transparencia en el orden normativo. Se trata de lograr un régimen tributario claro y de otorgar estabilidad en el orden tributario con el fin de favorecer por una parte la inversión nacional y extranjera, mientras que al mismo tiempo se benefician los contribuyentes a nivel interno al tener un sistema tributario confiable y estable.

⁹² CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

Por otra parte el perjuicio o beneficio que puede derivar para los particulares de una norma tributaria con efecto retroactivo se relaciona a nuestro entender con las percepciones, de tal manera que un mismo hecho puede resultar beneficioso para un sector y perjudicial para otro.

“Art. 312.- Presunción de conocimiento.- Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria”.⁹³

Por presunción se entiende la suposición, cualidad que esta atribuida a la población con el ánimo de lograr el respeto a las normas sustantivas y adjetivas tributarias y aunque nunca las hayan estudiado la advertencia que hace la potestad pública es que el conocimiento es tácito y por lo mismo no puede alegar el desconocimiento de la ley para evadir sanciones.

⁹³ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

4.3.2.8 CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

“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”.⁹⁴

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.

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

⁹⁴ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

consecuentemente, permitir que ésta pueda ejercer las facultades de control, verificación y determinación.

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.

“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”.⁹⁵

En relación al tema de tesis planteado y de acuerdo a la información anteriormente recopilada podemos hacer énfasis de que la tipificación de las contravenciones, su sanción es muy general, lo que la autoridad respectiva queda a discreción para imponer sanciones, las cuales afecta el derecho al debido proceso regulado en la constitución, artículo 76, numeral 3 “nadie puede ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse no se encuentre tipificado en la ley como infracción”.

Otro aspecto a considerar es la debida motivación que la resolución de la autoridad tributaria debe contener, acorde a lo estipulado en la constitución, esto con la finalidad de evitar que la misma sea arbitraria, ajena a la naturaleza de la contravención.

Con estos aspectos mencionados es brindar seguridad jurídica que tiene derecho el contribuyente, con el fin de ser sancionado conforme lo estipulado en la ley tributaria punitiva, para el caso de las contravenciones tributarias, normas que deben estar acorde a la naturaleza real de la infracción, con la debida proporcionalidad.

⁹⁵ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.

5. MATERIALES Y MÉTODOS.

Es preciso indicar que para la realización del presente proyecto de tesis, nos hemos servido de los distintos métodos, procedimientos y técnicas que la investigación proporciona, es decir, las formas o medios que me permiten descubrir, sistematizar, enseñar y aplicar nuevos conocimientos, a fin de acreditar a nuestra legislación lo referente al estudio de las contravenciones tributarias y su tipificación de las sanciones pecuniarias en forma individual.

En el presente trabajo investigativo nos apoyaremos en lo siguiente:

❖ **MÉTODO CIENTÍFICO.**- El término método proviene del griego *methodos* (“camino” o “vía”) y hace referencia al medio que se utiliza para llegar a una cierta meta. El término Científico, por su parte, es el adjetivo que menciona lo vinculado a la ciencia, un conjunto de técnicas y procedimientos que se emplean para producir conocimiento.

El **método científico**, por lo tanto, se refiere a la serie de etapas que hay que recorrer para obtener un conocimiento válido desde el punto de vista científico, utilizando para esto instrumentos que

resulten fiables. Lo que hace este método es minimizar la influencia de la subjetividad del científico en su trabajo.

Entre los pasos necesarios que conforman el método científico, se hallan la observación (el investigador debe apelar a sus sentidos para estudiar el fenómeno de la misma manera en que éste se muestra en la realidad), la inducción (partiendo de las observaciones, el científico debe extraer los principios particulares de ellas), el planteo de una hipótesis (surgido de la propia observación), la demostración o refutación de la misma y la presentación de la tesis (la teoría científica), la misma que se sustenta en el análisis, síntesis, conclusiones y recomendaciones.

❖ **MÉTODO INDUCTIVO.-** Parte de lo general a lo particular. es el proceso que parte del estudio de casos, hechos o fenómenos particulares para llegar al descubrimiento de un principio o ley que lo rige. Con el cual pretendo realizar un estudio profundo para establecer si se cumplen los principios fundamentales constitucionales que garanticen la individualización en la aplicación de sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias.

❖ **MÉTODO DEDUCTIVO.-** Parte de lo particular a lo general, la deducción parte de conceptos, principios, definiciones, leyes o

normas, de los cuales se extraen conclusiones o consecuencias pertinentes. Se enfocará en el procedimiento sancionador de contravenciones tributarias para determinar su proporcionalidad y el debido proceso.

- ❖ **MÉTODO HISTÓRICO.-** El mismo permitirá conocer el pasado del problema sobre su origen y evolución y así realizar una diferenciación con la realidad en la que actualmente nos desenvolvemos.

- ❖ **MÉTODO DESCRIPTIVO.-** Este método me compromete a realizar una descripción objetiva de la realidad actual en la que se desarrolla el problema y así demostrar los problemas existentes en nuestra sociedad.

- ❖ **MÉTODO ANALÍTICO.-** Me permitirá estudiar el problema enfocándolo desde el punto de vista social, jurídico, político y económico; y, analizar así sus efectos.

La investigación será de carácter documental, bibliográfica y de campo; comparativamente para encontrar normas jurídicas comunes en el ordenamiento jurídico nacional e internacional, para descubrir sus relaciones o estimular sus diferencias y semejanzas, por tratarse

de una investigación analítica se empleará también la hermenéutica dialéctica en la interpretación de los textos que sean necesarios.

Como técnicas de investigación para la recolección de la información utilizaré fichas bibliográficas, fichas mnemotécnicas de transcripción y mnemotécnicas de comentario, con la finalidad de recolectar información doctrinaria, asimismo mantendré una agenda de campo para anotar todos los aspectos relevantes que se puedan establecer durante la investigación de campo y en la recolección de la información o a través de la aplicación de las técnicas como la encuesta y la entrevista.

La encuesta será aplicada en un número de treinta personas, y en las encuestas a cinco personas; en este caso Abogados en libre ejercicio profesional, por tratarse de reformas legales, los cuales me brindaran información relevante sobre las sanciones aplicadas, dando a conocer su perspectiva sobre la temática a investigar y poder desarrollar con normalidad y absoluta profundidad mi trabajo investigativo.

6. RESULTADOS

Con la finalidad de conocer los criterios en torno a la problemática investigada, se procedió a la aplicación de encuestas a los profesionales del derecho en libre ejercicio del Distrito Judicial de Loja, con el objetivo de recolectar información pertinente que coadyuve a la interpretación de resultados. Previamente se elaboró un formato de encuesta con preguntas relacionadas directamente con el objeto de estudio, este formato se aplicó a una población escogida al azar de treinta abogados, que consignaron sus respuestas a cada una de las interrogantes planteadas.

La aplicación de la encuesta se realizó de manera directa, para lo cual previamente se estableció contacto con cada una de las personas a ser encuestadas y con la aceptación de ellas, se procedió a entregar el cuestionario para que lo contesten en la forma que consideren conveniente de acuerdo a su criterio y conocimientos legales. Vale manifestar que se obtuvo una excelente colaboración de los profesionales requeridos, lo que hizo posible que se obtengan los datos que de forma ordenada se presentan, posteriormente se analizan e interpretan en la forma en que se detallan a continuación.

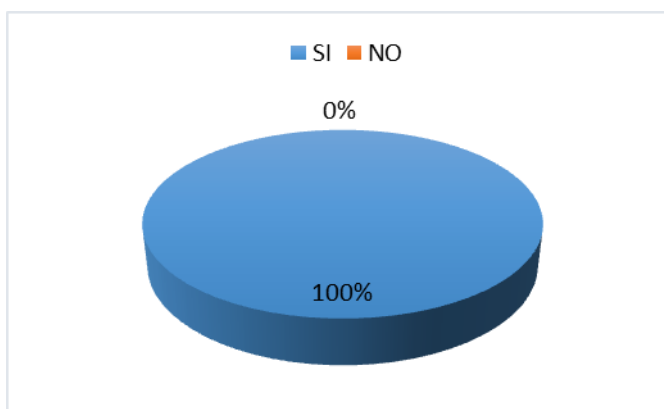
6.1 RESULTADOS DE LA ENCUESTA

PRIMERA PREGUNTA

¿Sabe usted que en la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes para no pagar la obligación se cometen infracciones, en las que se hallan las contravenciones tributarias?

VARIABLES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	30	100%
NO	0	0%
TOTAL	30	100%

Fuente: Pablo Rivas Salinas



ANÁLISIS

De los profesionales del derecho encuestados, treinta de ellos equivalente al 100% han respondido afirmativamente, lo que representa a todo el universo de la muestra.

INTERPRETACIÓN

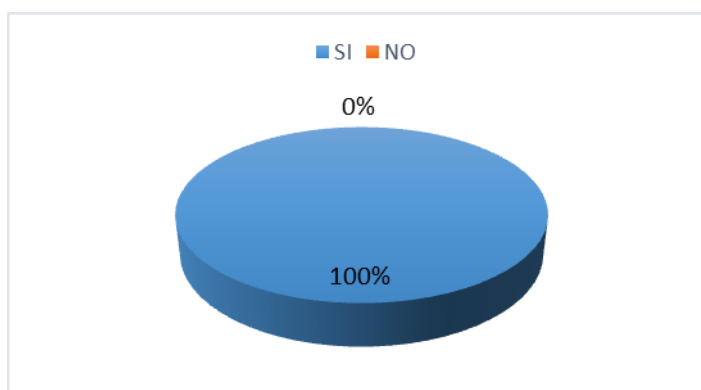
De acuerdo a la información de las encuestas positivas mencionan que los contribuyentes al momento de pagar sus obligaciones tributarias con la administración tributaria cometen evasiones que originan infracciones en las que se encuentran las contravenciones tributarias, situación que es conocida por los sujetos pasivos, ya que los mismos por intereses económicos propios no cumplen con la obligación de cancelar la totalidad del valor determinado en la calificación del tributo, esperando con ello evitar dicho pago y así engañar al sujeto activo, situación que es controlada por este último a través de la tipificación de las contravenciones tributarias. Por nuestra parte estamos de acuerdo con las respuestas de los encuestados en razón de que los contribuyentes buscan la manera de evadir el pago de tributos, por lo que la administración controla esto a través de la aplicación de contravenciones.

SEGUNDA PREGUNTA

¿Conoce usted que el elemento constitutivo de las infracciones denominadas contravenciones tributarias está en el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente con la administración tributaria?

VARIABLES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	30	100%
NO	0	0%
TOTAL	30	100%

Fuente: Pablo Rivas Salinas



ANÁLISIS

De los profesionales del derecho encuestados, treinta de ellos equivalente al 100% han contestado afirmativamente, representando a todo el universo de la muestra.

INTERPRETACIÓN

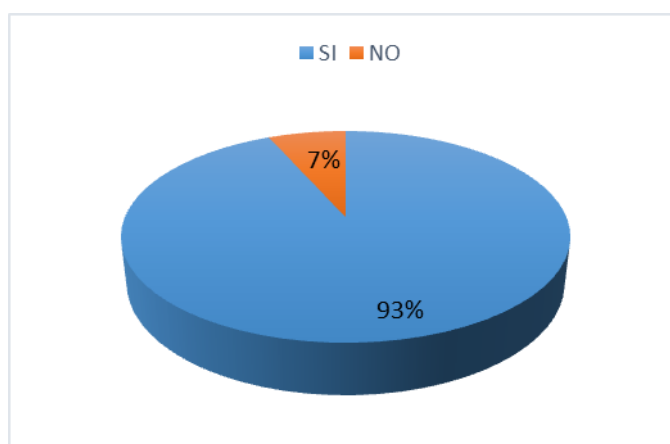
De acuerdo con la información de las encuestas afirmativas, por lo que estamos de acuerdo con las respuestas, debido a que el incumplimiento de los deberes formales por el contribuyente con la administración tributaria origina el elemento constitutivo de las infracciones, que son las acciones u omisiones de normativa tributaria, en este caso de las contravenciones. Estos deberes formales consisten en las reglas que la administración tributaria aplica a todos por igual, los cuales a través de las políticas de la administración los hace conocer mediante campañas de cultura tributaria para evitar sanciones, esta exigibilidad de los tributos es de forma inmediata a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.

TERCERA PREGUNTA

¿Considera usted que la tipificación y sanción a las contravenciones tributarias se hallan dentro de una cuantía mínima y una máxima, distorsionando lo que determina el debido proceso, a cada conducta una pena y sanción?

VARIABLES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	28	93%
NO	2	7%
TOTAL	30	100%

Fuente: Pablo Rivas Salinas



ANÁLISIS

De los treinta profesionales del derecho encuestados, veintiocho de ellos equivalente al 93% contestan de forma positiva. Por el contrario dos del universo de encuestados equivalente al 7% responden negativamente.

INTERPRETACIÓN

De acuerdo con la información receptada de las encuestas, tomando en referencia los que han contestado positivamente mencionan que la sanción a las contravenciones tributarias se halla en una cuantía mínima de \$30 USD y una máxima de \$1500 USD de acuerdo al artículo 349 del Código Tributario. Esta sanción distorsiona el debido proceso del artículo 76 numeral 3 de la Constitución, “nadie puede ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté tipificado en la ley como infracción administrativa o de otra naturaleza”. En este caso la sanción es general, no

determina la sanción pecuniaria individual conforme a la contravención cometida, permitiendo a la administración tributaria establecer la multa pecuniaria de carácter arbitrario ajeno al debido proceso y a la equidad tributaria.

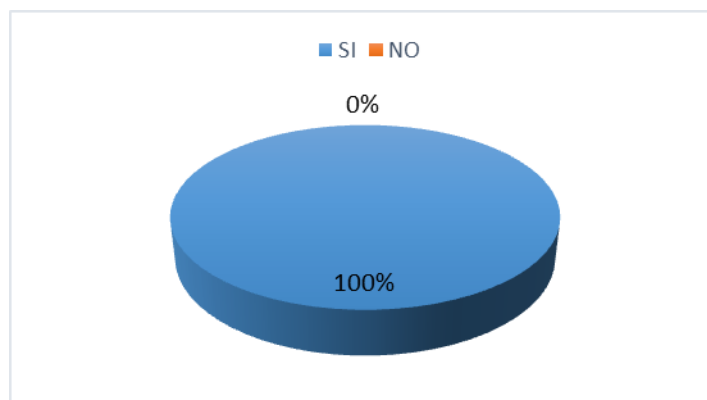
Por el contrario los que han contestado negativamente creen que si se encuentra regulado por la administración tributaria la tipificación por contravenciones, cuya sanción pecuniaria se basan en resoluciones establecidas para cada infracción cometida.

CUARTA PREGUNTA

¿Según su criterio, en la forma como se hallan tipificadas y sancionadas pecuniariamente las contravenciones tributarias, afecta al principio de proporcionalidad que cada infracción debe tener y no dejar a discreción de la autoridad la imposición?

VARIABLES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	30	100%
NO	0	0%
TOTAL	30	100%

Fuente: Pablo Rivas Salinas



ANÁLISIS

De los profesionales del derecho encuestados, treinta de ellos equivalente al 100% responden afirmativamente, representa el universo total de la muestra.

INTERPRETACIÓN

De acuerdo a la información obtenida de las encuestas positivas, por nuestra parte mencionamos que en la forma como se hallan tipificadas y sancionadas las contravenciones tributarias, afectan el principio de proporcionalidad que debe tener cada una de las infracciones, de acuerdo al artículo 300 de la Constitución sobre los principios tributarios, que en definitiva corresponde a que el valor de la sanción en este caso, debe estar en relación con la falta cometida, es decir debe haber un equilibrio entre la falta y su capacidad contributiva, cuyo valor impuesto como resarcimiento por la autoridad administrativa no sea considerada arbitraria y a libre discreción, es decir a cada conducta una pena y sanción conforme al debido proceso. Además de la debida motivación que debe mantener

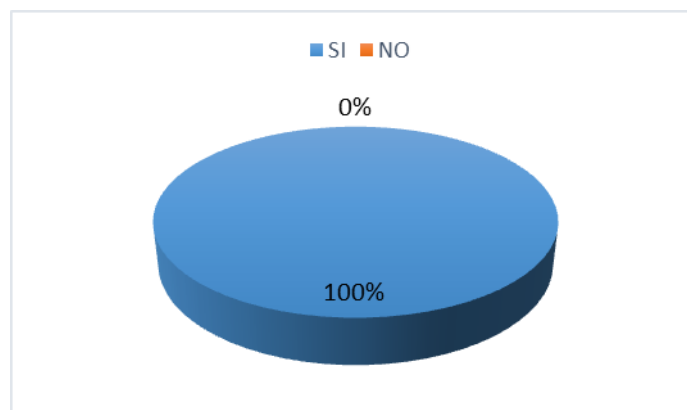
las resoluciones administrativas, conforme al artículo 76, numeral 7, literal 1 que fundamenta que a falta de motivación en la enunciación de las normas se consideraran nulos dichas resoluciones.

QUINTA PREGUNTA

¿Considera usted necesario una reforma al artículo 349 del Código Tributario, incluyendo la tipificación y sanción pecuniaria a cada una de las causales que motivan las contravenciones tributarias?

VARIABLES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	30	100%
NO	0	0%
TOTAL	30	100%

Fuente: Pablo Rivas Salinas



ANÁLISIS

De los profesionales del derecho encuestados, treinta de ellos equivalente al 100% han dado respuestas afirmativas, que representa el universo total de la muestra.

INTERPRETACIÓN

De acuerdo a la información obtenida de las encuestas positivas y en base a nuestro criterio, es necesario una reforma al artículo 349 del Código Tributario, con fines de cumplir el debido proceso en lo respectivo a las sanciones, que de acuerdo al artículo 76, numeral 3.- “nadie podrá ser sancionado ni juzgado por un acto u omisión que no esté tipificado en la ley”. Con este análisis es importante considerar que las normas tributarias, en especial las contravenciones no cumplen con la tipificación individual y su respectiva sanción pecuniaria, que genera un incumplimiento al derecho a la seguridad jurídica, como lo estipula la Constitución en su artículo 82.- “la existencia de normas claras, públicas y aplicadas por autoridades competentes”. Además de otro aspecto importante es la debida motivación que las resoluciones deben mantener al momento de proceder aplicar las sanciones pecuniarias en relación a la naturaleza de la infracción cometida.

6.2 RESULTADOS DE LA ENTREVISTA

Además de las encuestas aplicadas, se consideró pertinente realizar entrevistas con el ánimo de recabar información pertinente para tener una mejor dirección del tema planteado sobre las contravenciones tributarias en lo que respecta a la generalidad de la sanción. Las entrevistas se aplicaron a cinco profesionales del derecho con funciones en las distintas entidades públicas de derecho, con cuatro preguntas relacionadas con el tema de investigación.

Es necesario indicar que hubo una excelente colaboración de las personas entrevistadas, lo que hizo posible que se obtengan datos reales y optativos para su posterior análisis e interpretación.

PRIMERA PREGUNTA

¿Sabe usted que es una contravención tributaria?

ANÁLISIS:

De los cinco profesionales del derecho entrevistados, cinco de ellos, el 100% responden afirmativamente sobre que es una contravención tributaria, indicando que es la acción u omisión de normas

tributarias en lo referente a la obligación tributaria que mantienen los contribuyentes con el sujeto activo. Además que de acuerdo al artículo 315 del código tributario sobre la clasificación de las infracciones, es parte las contravenciones tributarias, en lo que indican que es la transgresión de procedimientos de las normas tributarias y el incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente.

INTERPRETACIÓN:

En base a lo manifestado por los entrevistados, considero pertinente las definiciones por contravenciones tributarias, en base al artículo 315 y 348 del código tributario establece la naturaleza de las contravenciones tributarias, que en resumen no son otra cosa que el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente, reglados en el artículo 349 del código tributario; y la acción u omisión de normas adjetivas tributarias. Todo esto con la finalidad de evadir el pago por sus obligaciones tributarias con el sujeto activo, lo que ocasiona infracciones, lo que origina la sanción respectiva. Algo que agregar es que el Estado a través de la recaudación de tributos financia su presupuesto general para la inversión en servicios sociales.

SEGUNDA PREGUNTA

¿Conoce los elementos constitutivos que den origen para sancionar a los contribuyentes por cometer contravenciones tributarias?

ANÁLISIS:

De los profesionales encuestados, se analiza lo siguiente:

De forma general todos los encuestados que da el 100%, en sus respuestas han coincidido que los elementos que dan origen a las contravenciones tributarias son: no declarar y presentar las declaraciones del caso, no llevar registros contables, no asistir a los llamados de comparecencia a la administración tributaria, no comunicar el cambio de domicilio y la evasión al pago por tributos. En forma general lo indicado se trata al incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente y a la acción u omisión de normas tributarias.

INTERPRETACIÓN:

De lo antes expuesto se determina que el incumplimiento de los deberes formales y normas adjetivas por parte del contribuyente ocasiona una contravención tributaria, con la cual se inicia un acto administrativo en el cual su resolución conlleva a una sanción por la

acción u omisión de normas tributarias, lo que origina una contravención tributaria y su correspondiente sanción.

TERCERA PREGUNTA

En nuestra legislación tributaria, ¿Las sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias que tipifica el código tributario entre un mínimo y un máximo de cuantía, garantiza el debido proceso y la proporcionalidad que cada causal debe tener?

ANÁLISIS:

De los cinco entrevistados, cuatro de ellos que indica el 80%, en forma general indican que la cuantía máxima y mínima que establece el código tributario permite que no se aplique el debido proceso ni la proporcionalidad, además de estos principios, las resoluciones van a hacer arbitrarias por la falta de tipificación individual de la sanción por contravenciones, debido a que la amplitud de la norma ocasiona que se vulnere el derecho a la seguridad jurídica.

Por el contrario, un entrevistado, el 20%, indica que la administración tributaria a través de las facultades que la ley le permite, implementó un instructivo para la aplicación de sanciones,

con la finalidad de establecer sanciones proporcionales al hecho contravenido por el contribuyente.

INTERPRETACIÓN:

En base a la información de los entrevistados que respondieron en forma positiva, el artículo 349 del código tributario que indica el monto mínimo 30 dólares y un máximo de 1500 dólares de los Estados Unidos de América, permite que exista una discrecionalidad por parte de la autoridad tributaria que va a dictar la resolución, por la razón de que son varias las causales por contravenciones tributarias, en este caso los deberes formales del contribuyente establecidos en el artículo 96 del código tributario, bajo esta razón la falta de tipificación individual de sanciones pecuniarias hay un vacío jurídico del cual puede ocasionar una arbitrariedad en la resolución. Además esta falta de tipificación ocasiona que no se aplique el principio tributario de proporcionalidad, a cada falta cometida la sanción respectiva.

Por el contrario del entrevistado que dio su respuesta contraria, puede que el instructivo creado con la finalidad de aplicar las sanciones pecuniarias conforme la contravención tenga el carácter acorde al principio de legalidad, pero no cumple con lo que establece el artículo 425 de la Constitución sobre la jerarquía de las leyes, por la razón de que una ley orgánica prevalece sobre un reglamento, el

código tributario frente al reglamento instructivo de sanciones pecuniarias.

CUARTA PREGUNTA

¿Qué reforma consideraría pertinente realizar al artículo 349 del código tributario?

RESPUESTA:

De los profesionales del derecho entrevistados, el 100% indica que la reforme sería la tipificación individual de las sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias, con la finalidad de garantizar el debido proceso, el principio de proporcionalidad, la motivación de las resoluciones y sobre todo el derecho a la seguridad jurídica.

INTERPRETACIÓN:

Coincidimos con las respuestas de los entrevistados, reformar el artículo 349 del código tributario, por la razón de al existir la tipificación individual de las sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias, se respetaría el principio constitucional del debido proceso, *artículo 76 numeral 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 en la constitución o la ley”, lo cual permitirá la correcta sanción pecuniaria conforme la infracción, es decir se velaría el principio de proporcionalidad, *artículo 76, numeral 6.- “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”* y con ello la resolución por parte de la autoridad tributaria tendría la motivación del caso, con lo cual se cumpliría la seguridad jurídica que establece artículo 82 de la Constitución.

7. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

La discusión de los resultados en la investigación científica corresponde a la forma como los resultados son interpretados por el investigador, tanto a la luz de la hipótesis planteada y los objetivos planteados, los cuales deben guardar absoluta relación.

Se trata de explicar qué significan los resultados y por qué ocurrieron de ese modo las cosas. Para la discusión de resultados necesariamente se ha debido realizar el proceso de recolección de información, ya sea cualitativa o cuantitativa, mediante datos primarios tomados directamente de los profesionales del derecho encuestados y datos secundarios por medio de revisiones de documentos ya existentes, normas jurídicas, leyes, libros, doctrina, tesis, etc.

7.1 VERIFICACIÓN DE OBJETIVOS

En el proyecto de investigación presentado y aprobado en las instancias correspondientes, se realizó el planteamiento de los objetivos general y específico para ser verificados con los resultados obtenidos en el desarrollo del trabajo, los cuales han sido satisfechos luego de haber realizado el estudio de los marcos conceptual,

doctrinario y jurídico, sustentados a través de los métodos que se han utilizado, privilegiando el método científico.

OBJETIVO GENERAL:

Realizar un estudio analítico y crítico de la entidad recaudadora de tributos y la forma de establecer la sanción pecuniaria por contravenciones.

Este objetivo de carácter general se verifica por cuanto en la parte correspondiente a la entidad recaudadora se determina que los lineamientos para establecer la sanción pecuniaria por contravenciones tributarias se basa en resoluciones la tipificación correspondiente a cada infracción, en primer aspecto esta situación no garantiza la seguridad jurídica que establece la Constitución a los contribuyentes, al referirse a la existencia de normas jurídicas claras aplicadas por la autoridad de la entidad recaudadora de tributos. Otro aspecto es que no se respeta lo que determina el debido proceso del artículo 76 numeral 3 de la Constitución, en la situación de que nadie puede ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté tipificado en la ley como infracción administrativa o de otra naturaleza. Al hacer referencia a esta última parte las sanciones pecuniarias impuestas por la autoridad competente del sujeto activo debe ser motivada su tipificación enunciando las normas jurídicas de fundamento para que la

aplicación tenga eficacia jurídica que amerite una sanción, caso contrario se vulneraría el derecho a la defensa establecida en artículo 76, numeral 7, literal l) de la Constitución.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

Analizar otras normas tributarias en la que se establece las penas pecuniarias por contravenciones.

Este objetivo específico se verifica por situaciones de existir tipificación y sanción pecuniaria en otras normas tributarias, pero a su vez no hay una tipificación individual con cada causal de contravenciones con su respectiva sanción, en este caso en el Código Tributario están las faltas reglamentaria en las cuales la tipificación es general, de acuerdo al artículo 351, que establece en su inciso 2.- “Las faltas reglamentarias serán sancionadas con una multa que no sea inferior a 30 ni exceda de 1000 dólares de los Estados Unidos”, con esta comparación podemos determinar que al igual que la tipificación y sanción pecuniaria de las contravenciones son de carácter general y su aplicación es discrecional por parte de la autoridad del ente tributario, que de acuerdo a la Constitución carece de motivación, seguridad jurídica, está en contra del debido proceso y vulnera el derecho a la defensa.

Determinar que la tipificación de contravenciones y su sanción pecuniaria deben regirse a lo establecido en el código tributario.

Este objetivo se cumple partiendo desde el ámbito de la Constitución, en su artículo 82 referente a la seguridad jurídica, la cual se fundamenta en la existencia de normas jurídicas previas, claras y públicas. Por lo que en las normas tributarias deben existir la tipificación y sanción individual para cada caso según la infracción cometida. En el caso de las contravenciones tributarias no se produce esta seguridad, no existe la tipificación individual prevista en el Código Tributario y para la aplicación de sanciones se basan en resoluciones por parte de la autoridad tributaria, en ocasiones sin determinar el hecho mismo de la contravención, produciéndose así una sanción imprecisa que vulnera lo establecido en el artículo 76 numeral 7, literal 1) de la Constitución, referido a los actos emanados del órgano de control tributario deben contar con la motivación necesaria y fundamentada acorde a las normas jurídicas pertinentes.

Presentar una propuesta de reforma al código tributario en las contravenciones tributarias, tipificando en forma individual la sanción pecuniaria.

De acuerdo a lo analizado en las etapas anteriores del presente tema jurídico investigado, este objetivo cumple con su propuesta, que se incorpora en la parte final de esta investigación, relativo a las contravenciones tributarias, reformando al artículo 349 del Código

Tributario, incluyendo la tipificación individual y sanción pecuniaria a cada una de las causales que motiven las contravenciones tributarias, los cuales deben estar al margen del principio constitucional del debido proceso, artículo 76, en su parte pertinente al numeral 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”, cuya finalidad es establecer una sanción a cada infracción, la cual debe estar tipificada en forma individual y su respectiva sanción debe estar en proporción a su cometimiento y no a la aplicación arbitraria sin motivación suficiente por parte de la autoridad tributaria competente, en base a lo que respalda el debido proceso, artículo 76, numeral 7, literal 1 que fundamenta esta explicación. Bajo este análisis consideramos la necesidad de que la tipificación individual de las contravenciones debe estar establecidas cumpliendo con la seguridad jurídica que los contribuyentes gozan de acuerdo al artículo 82 de la Constitución, esto es, “la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridades competentes”, con la finalidad de garantizar que la tipificación individual de las contravenciones tributarias estén en relación a los principios tributarios y constitucionales establecidos para el efecto, garantizando con ello los derechos que tienen asistidos los contribuyentes.

7.2 CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS

HIPÓTESIS:

La falta de tipificación individual por contravenciones tributarias atentan contra el principio constitucional de proporcionalidad y el debido proceso, afectando a los contribuyentes por sanciones pecuniarias arbitrarias e ilegales.

La presente hipótesis se contrasta al determinar que la falta de tipificación individual y la sanción pecuniaria no cumplen con las garantías del debido proceso establecidos en artículo 76 la Constitución y a los principios tributarios determinados en el mismo cuerpo legal. En esta situación haremos referencia al principio de proporcionalidad y al debido proceso, que tiene vinculación directa con la progresividad, estableciendo la sanción conforme la infracción, es decir a cada conducta una sanción acorde a la naturaleza de la contravención. Con estas explicaciones la necesidad de reformar el artículo 349 del Código Tributario es evidente, respetando el derecho a la seguridad jurídica “se fundamenta en el respeto a la constitución y la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”⁹⁶, con la finalidad de fijar la tipificación individual y la sanción pecuniaria, con el propósito de que en caso de agotadas las instancias administrativas por el reclamo

⁹⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución del Ecuador. Quito 2015. Pág. 31

respectivo por parte del contribuyente afectado, este pueda optar por los órganos judiciales con la finalidad de hacer valer su derecho a la defensa en toda etapa o grado del procedimiento.

8. CONCLUSIONES

Del tema planteado y el correspondiente desarrollo de la presente investigación hemos llegado a las siguientes conclusiones:

- ✓ El marco conceptual nos permitió la comprensión de las instituciones jurídicas que se relacionan con el régimen de las contravenciones tributarias como forma de evadir el control de la entidad acreedora tributaria.
- ✓ La obligación tributaria es el vínculo jurídico que se estipula por ley entre un acreedor, en este caso el Estado, otros entes públicos y el deudor, personas naturales o jurídicas. El sujeto activo tiene la misión de obligar al deudor a que pague los tributos.
- ✓ El régimen de las contravenciones ha tenido su evolución a través de la historia, con el propósito de sancionar las faltas leves, producto del incumplimiento de la obligación tributaria, en la fase de los deberes formales.
- ✓ Sanción tributaria es la pena o multa que el legislador impone al sujeto pasivo o contribuyente que teniendo que cumplir una obligación tributaria, este la evade o la incumple.

- ✓ El ordenamiento jurídico tributario contienen disposiciones sancionatorias dispersas y algunas contradictorias, que generan oscuridad y fraccionamiento de los procesos de contravención, sin estar en concordancia con los principios establecidos en la Constitución.

- ✓ En referencia al principio Constitucional de proporcionalidad la sanción por contravenciones tributarias debe ser aplicada en relación al acto cometido, cuya tipificación debe estar establecida en la norma tributaria de forma precisa, caso contrario vulneraría el derecho constitucional del debido proceso.

- ✓ Las contravenciones tributarias se las considera como aquella inobservancia o incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente, que origina la tipificación de la antijuricidad del hecho cometido, aunque son consideradas leves, afecta a los intereses de la determinación y recaudación tributaria.

- ✓ En el marco jurídico que regula el régimen de las contravenciones tributarias tiene su derivación de los principios constitucionales donde se destaca la supremacía de la ley tributaria en relación con la norma suprema.

- ✓ El juzgamiento de las infracciones denominadas contravenciones tributarias en la actualidad se hallan a discreción de la autoridad tributaria, porque no hay la tipificación y sanción de cada conducta conforme a la naturaleza de la contravención.

- ✓ Del análisis de los resultados de la investigación de campo se concluye que la regulación de las contravenciones tributarias no cumplen con el debido proceso, ya que las sanciones pecuniarias a pagarse es indeterminado sin señalar cada tipificación determinando el hecho de la contravención.

- ✓ La gradación de las multas generales impuestas por la Administración Tributaria en los casos de contravenciones, denotan discrecionalidad y hasta arbitrariedad, ya que los criterios con los cuales se imponían sanciones no hay la proporcionalidad conforme la tipificación individual.

- ✓ Del estudio de campo se ha verificado la necesidad de reformar al artículo 349 del Código Tributario, en cuanto a la tipificación individual de las contravenciones y su respectiva sanción, haciendo referencia a los principios constitucionales de proporcionalidad, debido proceso y legítima defensa.

9. RECOMENDACIONES

- Recomendar a la Asamblea Nacional, tipificar las acciones consideradas contravenciones tributarias en el ordenamiento jurídico tributario vigente, artículo 349, con la finalidad de evitar deficiencias y establecer parámetros a fin de regular la tipificación individual de las sanciones pecuniarias, en referencia a la seguridad jurídica establecida en el artículo 82 de la Constitución.

- Que la administración tributaria central socialice la normativa tributaria en lo respectivo a los deberes formales del contribuyente, con un Plan Nacional de Capacitaciones a los contribuyentes, a través de un proceso obligatorio de asistencia conforme el octavo dígito del ruc. Con el objetivo de impulsar el mejoramiento de la cultura tributaria y evitar sanciones por desconocimiento de normas tributarias.

- La autoridad tributaria al momento de expedir una resolución para sancionar las contravenciones tenga en cuenta los principios constitucionales del debido proceso en relación a los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad, generalidad

e igualdad y la motivación respectiva, de acuerdo a la verdad de los hechos que originaron la infracción.

- Todos estos problemas se derivan de un ordenamiento jurídico tributario sancionador que presenta algunas deficiencias; por ello, se recomienda a las administraciones tributarias presentar los proyectos de reforma a la Asamblea Nacional de ciertas normas para perfeccionar los procesos administrativos de sanción, buscando más cohesión y lógica normativa.

- Se debería acrecentar las acciones de fiscalización a los grandes y medianos contribuyentes, a fin de lograr un mayor control tributario a estos sujetos pasivos de la obligación tributaria.

9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA

PROYECTO REFORMA DE LEY



REPÚBLICA DEL ECUADOR

ASAMBLEA NACIONAL

CONSIDERANDO:

Que, es deber del estado solucionar los problemas de índole jurídico que se generan en la aplicación de las normas constitucionales y de distintas leyes.

Que, el artículo 82 de la Constitución establece la seguridad jurídica, garantiza los derechos de los ciudadanos y por lo mismo se requiere la existencia de normas jurídicas previas, claras y públicas, que puedan ser aplicadas por las autoridades competentes en el ejercicio de los derechos y garantías de las personas.

Que, el artículo 132 de la Constitución al referirse al procedimiento legislativo, le confiere a la Asamblea Nacional la aprobación de leyes

de interés común para facilitar el bienestar de la colectividad y la paz social.

Que, la Constitución respecto del debido proceso, en el artículo 76 numeral 7, literal l) manifiesta que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas, enunciando las normas o principios jurídicos en que se funda.

Que las normas de la legislación tributaria que ha generado esta investigación requieren la actualización y la aplicación armónica con la constitución;

En uso de sus atribuciones previstas en el artículo 120, numeral 6 de la Constitución expide la siguiente:

LEY REFORMATORIA AL CÓDIGO TRIBUTARIO

Artículo 1.- Agréguese después del primer inciso del artículo 349 del Código Tributario lo siguiente:

Constituyen casos de contravención tributaria, sin perjuicio de lo manifestado en los dos artículos anteriores, los siguientes casos:

- 1.- No inscribirse en los registros pertinentes de la administración tributaria y no comunicar oportunamente los cambios que se operen, dentro del plazo de 30 días siguientes. Será sancionado con 100 dólares de los Estados Unidos.
- 2.- No solicitar los permisos previos del caso, dentro del plazo de 30 días siguientes. La sanción aplicable será de 120 dólares de los Estados Unidos.
- 3.- No llevar los libros y registros contables de la actividad financiera. Será sancionado con 200 dólares de los Estados Unidos.
- 4.- No presentar las declaraciones que fueren del caso. Será sancionado con 150 dólares de los Estados Unidos.
- 5.- No cumplir con los deberes específicos que la ley tributaria establezca. La sanción será de 110 dólares de los Estados Unidos.
- 6.- No facilitar a los funcionarios de la administración tributaria las inspecciones o verificaciones de control de tributos. Será sancionado con 160 dólares de los Estados Unidos.
- 7.- No exhibir a los funcionarios de la administración tributaria las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con la obligación tributaria. La sanción aplicable será de 130 dólares de los Estados Unidos.
- 8.- No concurrir a las comparecencias solicitadas por la administración tributaria. La sanción será de 140 dólares de los Estados Unidos.

Para el caso de que no se paguen las sanciones puntualizadas en los artículos precedentes se cobrará mediante el procedimiento administrativo de ejecución coactiva.

DISPOSICIÓN FINAL.- 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.

Dada y suscrita en la sala de sesiones de la Asamblea Nacional de la República del Ecuador, ubicada en el Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha, a los 3 días del mes de junio del 2016.

Atentamente,

Lic. Gabriela Rivadeneira Burbano

Presidenta

Lic. Libia Rivas

Secretaria

10. BIBLIOGRAFÍA

- ❖ ANEIROS, Jorge. Las Sanciones Pecuniarias. Madrid. Ediciones Jurídicas y Sociales. 2008
- ❖ ACOSTA ROMERO, Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, pp. 394 y 397.
- ❖ ANDRADE Leonardo. Práctica Tributaria. Editorial CEP. Primera edición. Quito 2011.
- ❖ ANDRADE LEONARDO, El ilícito tributario. Primera edición. Editorial CEP. Quito 2011.
- ❖ BENITEZ Chiriboga Mayte. Introducción a la Tributación. Editorial UTPL. 2009.
- ❖ CABANELLAS Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental.
- ❖ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución de la República del Ecuador. Quito 2015.

- ❖ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Código Tributario. Quito 2015.
- ❖ DROMI Roberto. Derecho Administrativo, Edición 11, 2006.
- ❖ ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA.
- ❖ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario. Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2000.
- ❖ GUILIANI FONROUSE Carlos. Derecho Financiero. 10ma edición, (2011). Editorial la Ley. Argentina.
- ❖ LOOR MERA, Ángel. Manual de Derecho Penal Tributario, Pág. 75, Quito – Ecuador 2003
- ❖ MONTAÑO GALARZA, César. “La obligación de contribuir y los principios de la tributación”
- ❖ OSSORIO Manuel. Enciclopedia Jurídica.
- ❖ PATIÑO Ledesma Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano. Tomo II. Universidad Técnica Particular de Loja.

- ❖ PÉREZ ROYO Fernando. Derecho Financiero Tributario (2010). Vigésima edición.
- ❖ TOBAR SOLANO Marco, Derecho Tributario Ecuatoriano.
- ❖ TROYA JARAMILLO, José Vicente. La Relación Jurídico Tributaria. Quito 2007.
- ❖ VILLEGAS Héctor. Introducción a la Tributación. 1992.
- ❖ YEPEZ ANDRADE Mariana. Principio de oportunidad en Ecuador. (2010). Editorial Fundación Andrade.
- ❖ ZABALA Egas Jorge, Delito Tributario. Guayaquil 2008.
- ❖ ZAVALA Ortiz (1998) *Manual del derecho tributario*. Impresa en los Talleres de Editorial Jurídica Cono Sur. Santiago de Chile

11. ANEXOS

PROYECTO



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

ÁREA JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

TEMA:

“Tipificación individual de las Sanciones Pecuniarias por Contravenciones Tributarias reformando el Artículo 349 del Código Tributario”

Proyecto de Tesis previa a optar el Grado de Licenciado en Jurisprudencia y Título Abogado.

POSTULANTE:

Pablo Fernando Rivas Salinas

LOJA – ECUADOR

2015

1. TEMA

Tipificación individual de las Sanciones Pecuniarias por Contravenciones Tributarias reformando el Artículo 349 del Código Tributario.

2. PROBLEMÁTICA

De acuerdo a la Constitución y leyes de la República, los ciudadanos estamos autorizados a realizar los actos lícitos y a recibir penas y sanciones por los actos ilícitos. El régimen tributario ecuatoriano en su libro IV trata del ilícito tributario y se refiere a las tres clases de infracciones, delitos, contravenciones y faltas reglamentarias con su respectiva tipificación y sanciones. Para el caso de los delitos aduaneros, de contrabando y defraudación los trata y regula el Código Orgánico Integral Penal, pero se supone que la defraudación de los otros tributos son sancionados por el Código Tributario. Indicando el problema de estudio tenemos conocimiento que por incumplimiento de los deberes formales se producen las contravenciones tributarias y en cuanto a su tipificación y sanción están reguladas por el libro IV del Código Tributario, por lo que nos encontramos con el problema en cuanto a la aplicación de sanciones por el cometimiento de contravenciones, pues la norma de procedimiento señala un mínimo y un máximo de sanción pecuniaria,

sin tomar en consideración la proporción y gravedad de estas prácticas en contra de la norma legal tributaria.

De acuerdo a la Constitución y a los estudios del derecho penal sabemos que no hay sanción si la pena no está establecida y la conducta no está tipificada, entonces, la sanción pecuniaria señala un monto mínimo de 30 y 1500 dólares de los Estados Unidos como máximo, ahora, el problema es cómo establecer el monto a sancionarse por cada una de las contravenciones, como lo antes mencionado la sanción es generalizada, aduciendo que al imponer la sanción atenta contra los derechos de protección del sujeto pasivo. La ponderación en este caso no pudiere ser generalizada por incumplir una sanción específica al contribuyente, al igual que no existe una categorización por contravenciones por parte del sujeto activo para que sea aplicada.

Al referirse a un parámetro de generalidad por infracción, equivale a decir que las contravenciones tributarias son únicas en el sentido de igualitarias y no existe una individualización, lo que conlleva a que el contribuyente queda en la indefensión al momento de aplicada la sanción pecuniaria respectiva por parte del ente recaudador, por lo que, al momento de hacer el respectivo reclamo no existe la norma legal categorizada de contravenciones en la que pueda referirse para ejercer su derecho al reclamo por un cobro que no se encuentra

detallado, sino que es aplicado en forma abierta y en muchos de los casos en forma arbitraria, vulnerando el derecho al debido proceso.

Esta investigación se orienta a demostrar que el problema de aplicación de las normas por contravenciones debe ser descritas de acuerdo a la conducta negativa y la sanción que corresponda, aplicando los principios constitucionales. Nos debemos olvidar que los fines de la administración tributaria y el Estado son la determinación y recaudación de obligaciones tributarias basadas en los principios previstos en la ley y que todo acto contrario perjudica al pueblo ecuatoriano y merece ser sancionado de acuerdo a sus actos ilícitos.

Por lo tanto, de lo detallado con anterioridad se puede resaltar que el generalizar las contravenciones como tal, no surte un efecto jurídico preventivo idóneo, por lo que considero individualizar las sanciones pecuniarias y su respectiva tipificación de forma necesaria y oportuna, aplicando los principios tributarios.

3. JUSTIFICACIÓN

La Universidad Nacional de Loja estructurada por distintas áreas, permite en su ordenamiento académico vigente, la realización de investigaciones que permitan presentar componentes transformadores a un problema determinado, con el único afán de buscar alternativas de solución; como estudiante de la prestigiosa Carrera de Derecho, estoy convencido de que nuestra sociedad enfrenta un sinnúmero de adversidades generadas u originadas por problemas legales de índole tributario, en este caso por la falta de tipificación individual y su sanción pecuniaria por contravenciones tributarias, y así evitar que la aplicación a estos actos ilícitos ejerzan un excesivo poder de sanción y en muchos de los casos sanciones arbitrarias. Por ello la necesidad de incorporar esta norma que permita garantizar la correcta aplicación y sanción pecuniaria de acuerdo a la contravención del sujeto pasivo, con lo cual justifico el presente trabajo de investigación.

Como tenemos conocimiento que no hay norma aplicada sino existe la debida tipificación, caso contrario se atentaría contra el principio constitucional del debido proceso y a ser sancionado conforme a lo estipulado en la norma positivada tributaria en cuanto a una real categorización por concepto de contravenciones.

El presente proyecto de tesis, se enmarca dentro de los contenidos contemplados en el diseño curricular de la Carrera de Derecho y forma parte del extenso campo profesional del Abogado. Para identificar el problema objeto de estudio he tenido que construir la correspondiente matriz problemática que facilite el proceso de planificación, para el efecto he procedido a realizar todos y cada uno de los requerimientos institucionales académicos de nuestra Universidad.

La originalidad constituye un factor preponderante en la investigación científica, pues no tendría sentido investigar situaciones que con anterioridad ya se han tratado, por ello, el presente proyecto de tesis trata sobre un tema de mucha actualidad y relevancia.

Al ser el autor un estudiante de derecho, se tornará factible la ejecución de la tesis, ya que tengo acceso fácil a las distintas fuentes bibliográficas, a los distintos documentos sobre la materia a investigar, así como cuento con el apoyo de los Docentes de la Carrera de Derecho de la Universidad Nacional de Loja, abogados en libre ejercicio profesional conocedores del derecho tributario que sustentarán mi trabajo en el ámbito jurídico.

4. OBJETIVOS

4.1 OBJETIVO GENERAL

- ✓ Realizar un estudio analítico y crítico de la entidad recaudadora de tributos y la forma de establecer la sanción pecuniaria por contravenciones.

4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analizar otras normas tributarias en la que se establece las penas pecuniarias por contravenciones.
- Determinar que la tipificación de contravenciones y su sanción pecuniaria deben regirse a lo establecido en el código tributario.
- Presentar una propuesta de reforma al código tributario en las contravenciones tributarias, tipificando en forma individual la sanción pecuniaria.

5. HIPÓTESIS

La falta de tipificación individual por contravenciones tributarias atentan contra el principio constitucional de proporcionalidad y el debido proceso, afectando a los contribuyentes por sanciones pecuniarias arbitrarias e ilegales.

6. MARCO TEÓRICO

En esta investigación nos remitiremos a estudiar lo referente a las contravenciones tributarias y su procedimiento sancionador, primeramente nos remitiremos a lo que nos indica nuestra Constitución, la cual inspira y regula el Derecho Tributario, es así que los principios constitucionales que rigen la tributación se han constituido y consolidado como contrapeso jurídico doctrinario de las administraciones tributarias, en el interés de sujetarlas al respeto de los derechos fundamentales, en el marco de la dinamia y ejecutividad que tiene su misión recaudatoria.

Luego nos remitiremos a las diversas corrientes doctrinarias que se refieren a las contravenciones tributarias, partiendo desde el concepto que nos indica Guillermo Cabanellas como lo indicado en el código tributario ecuatoriano, en su art. 348 y siguientes, donde está enmarcado todo lo referente a las contravenciones tributarias; para luego resaltar lo que la doctrina en su amplio campo de estudios sobre la materia nos van a proporcionar de acuerdo a la presente investigación y su posterior desarrollo, conforme a las categorías planteadas.

MARCO CONCEPTUAL.

En esta parte vamos a considerar todos los conceptos relacionados a las contravenciones, para tener una base del tema planteado y de sus relaciones con otros aspectos, al hablar de ellos a hechos históricos para tener una idea globalizada sobre el desarrollo y su posterior referencia de donde nos han proporcionado información relevante a través de conceptos sobre materia tributaria, sus inicios y su posterior desarrollo.

Frente a esa situación, las guías que nos proporcionarán información relevante son las enciclopedias jurídicas, como la reconocida de la editorial OMEBA, del Dr. Manuel Ossorio, en lo que respecta a los diccionarios jurídicos del Dr. Guillermo Cabanellas y del Dr. Juan Larrea Holguín, además se tomará referencia de otros autores de gran relevancia de índole jurídico que con el desarrollo posterior se pueden llegar a presentar para poder relacionarlos e incorporarlos de acuerdo a su relevancia y el aporte que nos den para un desarrollo eficaz.

MARCO JURÍDICO.

En esta segunda parte nos guiaremos a las diversas normas positivadas de nuestra legislación tributaria ecuatoriana, partiendo desde nuestra Constitución, al hacer referencia a los principios

tributarios, al establecer que todos deben contribuir al gasto público mediante un sistema tributario justo y que la capacidad económica determina el fundamento y la medida de cada uno a esa contribución, lo cual ha producido que sea denominado también como la capacidad contributiva, en esa situación vamos a determinar que al hacer referencia al principio de proporcionalidad en relación con las contravenciones tributarias, las sanciones pecuniarias deben enmarcarse por los mismos términos, con el fin de no afectar los intereses de los sujetos pasivos y no estar en contra de los principios constitucionales.

Luego se va hacer referencia al código tributario, a su tipificación individual como a su procedimiento sancionador de las contravenciones tributarias, para establecer un margen de la forma de sancionar aquellos contribuyentes que cometan actos en contra de la ley tributaria, para identificar la generalidad de la sanción, la que estaría en contra de los preceptos constitucionales, al referirse en la situación de que la norma legal establece los rubros de forma general y no de acuerdo a objeto mismo de la infracción. Cabe mencionar que lo antes citado es de gran importancia para ampliar el estudio y desarrollo doctrinario para su posterior interpretación.

MARCO DOCTRINARIO

Primeramente vamos a tener en cuenta lo siguiente, la normatividad de las leyes tributarias, se lo ha sintetizado con un aforismo latino similar al de la materia penal: *nullum tributum sine lege*, no hay tributo sin ley. Eso implica no sólo la existencia de la norma legal tributaria, sino que ésta debe cumplir con el procedimiento constitucional para su formación, al igual que la normatividad inferior. Con esta referencia vamos a desarrollar a partir de la doctrina de los diversos autores que han dedicado estudios significativos para el avance y sustento de las normas tributarias, a través de este enigma, nos permitirán desarrollar y obtener resultados, conclusiones y recomendaciones positivas de acuerdo a la pertinencia del tema planteado para el desarrollo investigativo.

MARCO CONCEPTUAL

6.- GENERALIDADES

6.1.1 CONCEPTOS

6.1.1.1 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

6.1.1.2 CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

6.1.1.3 INFRACCIONES TRIBUTARIAS

6.1.2 RELATO HISTÓRICO

6.1.2.1 TRIBUNAL FISCAL

6.1.2.2 CÓDIGO FISCAL

6.1.2.3 CÓDIGO TRIBUTARIO

6.1.3 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

- 6.1.3.1 LEGALIDAD
- 6.1.3.2 GENERALIDAD
- 6.1.3.3 IGUALDAD
- 6.1.3.4 PROPORCIONALIDAD
- 6.1.3.5 EFICIENCIA
- 6.1.3.6 PROGRESIVIDAD

MARCO DOCTRINARIO

6.2 CONSECUENCIAS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

6.2.1 CIRCUNSTANCIAS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

- 6.2.1.1 INFRACCIONES TRIBUTARIAS
- 6.2.1.2 CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS
- 6.2.1.3 FALTAS REGLAMENTARIAS
- 6.2.1.4 SANCIONES PECUNIARIAS
- 6.2.1.5 PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

6.2.2 REGULACIÓN DE LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

- 6.2.2.1 ANÁLISIS DE LAS CONTRAVENCIONES
- 6.2.2.2 SANCIÓN PECUNIARIA GENERAL
- 6.2.2.3 FALTA DE TIPIFICACIÓN DE LAS CONTRAVENCIONES
- 6.2.2.4 DE LA GENERALIDAD DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

6.2.3 DISCRECIÓN DE LA AUTORIDAD

- 6.2.3.1 PROCEDIMIENTO ACTUAL
- 6.2.3.2 AVOCO DE CONOCIMIENTO
- 6.2.3.3 SUSTANCIACIÓN
- 6.2.3.4 RESOLUCION

MARCO JURÍDICO

6.3 FUNDAMENTO LEGAL DE LAS CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

6.3.1 CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA

6.3.1.1 PARTE DOGMÁTICA

6.3.1.2 PARTE ORGÁNICA

6.3.1.3 SUPREMACÍA DE LA CONSTITUCIÓN

6.3.2 CÓDIGO TRIBUTARIO

6.3.2.1 SUPREMACÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

6.3.2.2 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

6.3.2.3 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

6.3.2.4 DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

6.3.2.5 DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE

6.3.2.6 RECLAMOS TRIBUTARIOS

6.3.2.7 DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

6.3.2.8 CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS

7. METODOLOGÍA

Es preciso indicar que para la realización del presente proyecto de tesis, me serviré de los distintos métodos, procedimientos y técnicas que la investigación proporciona, es decir, las formas o medios que me permiten descubrir, sistematizar, enseñar y aplicar nuevos conocimientos, a fin de acreditar a nuestra legislación lo referente al estudio de las contravenciones tributarias y su tipificación de las sanciones pecuniarias en forma individual.

Es por ello que en el presente trabajo investigativo me apoyaré en los siguientes métodos:

❖ **MÉTODO CIENTÍFICO.-** El término método proviene del griego *methodos* (“camino” o “vía”) y hace referencia al **medio que se utiliza para llegar a una cierta meta. El término Científico**, por su parte, es el adjetivo que menciona lo vinculado a la ciencia (un conjunto de técnicas y procedimientos que se emplean para producir conocimiento).

El **método científico**, por lo tanto, se refiere a la serie de etapas que hay que recorrer para obtener un conocimiento válido desde el punto de vista científico, utilizando para esto instrumentos que resulten fiables. Lo que hace este método es minimizar la influencia de la **subjetividad** del científico en su trabajo.

Entre los pasos necesarios que conforman el método científico, se hallan la observación (el investigador debe apelar a sus sentidos para estudiar el fenómeno de la misma manera en que éste se muestra en la realidad), la inducción (partiendo de las observaciones, el científico debe extraer los principios particulares de ellas), el planteo de una hipótesis (surgido de la propia observación), la demostración o refutación de la misma y la presentación de la tesis (la teoría científica).

- ❖ **MÉTODO INDUCTIVO.-** Parte de lo general a lo particular. es el proceso que parte del estudio de casos, hechos o fenómenos particulares para llegar al descubrimiento de un principio o ley que lo rige. Con el cual pretendo realizar un estudio profundo para establecer si se cumplen los principios fundamentales constitucionales que garanticen la proporcionalidad en la aplicación de sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias.

- ❖ **MÉTODO DEDUCTIVO.-** Parte de lo particular a lo general, la deducción parte de conceptos, principios, definiciones, leyes o normas, de los cuales se extraen conclusiones o consecuencias pertinentes. Se enfocará en el procedimiento sancionador de contravenciones tributarias para determinar su proporcionalidad y el debido proceso.

- ❖ **MÉTODO HISTÓRICO.-** El mismo permitirá conocer el pasado del problema sobre su origen y evolución y así realizar una diferenciación con la realidad en la que actualmente nos desenvolvemos.

- ❖ **MÉTODO DESCRIPTIVO.-** Este método me compromete a realizar una descripción objetiva de la realidad actual en la que se

desarrolla el problema y así demostrar los problemas existentes en nuestra sociedad.

- ❖ **MÉTODO ANALÍTICO.-** Me permitirá estudiar el problema enfocándolo desde el punto de vista social, jurídico, político y económico; y, analizar así sus efectos.

La investigación será de carácter documental, bibliográfica y de campo; comparativamente para encontrar normas jurídicas comunes en el ordenamiento jurídico nacional e internacional, para descubrir sus relaciones o estimular sus diferencias y semejanzas, por tratarse de una investigación analítica se empleará también la hermenéutica dialéctica en la interpretación de los textos que sean necesarios.

Como técnicas de investigación para la recolección de la información utilizaré fichas bibliográficas, fichas mnemotécnicas de transcripción y mnemotécnicas de comentario, con la finalidad de recolectar información doctrinaria, asimismo mantendré una agenda de campo para anotar todos los aspectos relevantes que se puedan establecer durante la investigación de campo y en la recolección de la información o a través de la aplicación de las técnicas de la encuesta y la entrevista.

La encuesta será aplicada en un número de treinta personas; en las entrevistas dirigidas a cinco personas; en este caso Abogados en libre ejercicio profesional, por tratarse de reformas legales, los cuales me brindaran información relevante sobre las sanciones aplicadas, dando a conocer su perspectiva sobre la temática a investigar y poder desarrollar con normalidad y absoluta profundidad la investigación.

Posteriormente los resultados de la investigación recopilada durante su desarrollo serán expuestas en el informe final, el que contendrá la recopilación bibliográfica y análisis de los resultados que serán expresados mediante cuadros estadísticos; y culminaré realizando la comprobación de los objetivos y la verificación de la hipótesis planteadas, para finalizar redactando las conclusiones, recomendaciones y elaborando el proyecto de reforma al Código Tributario, en lo concerniente a establecer la tipificación individual de las sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias.

8. CRONOGRAMA

La planificación del presente trabajo de investigación se encuentra detallado conforme lo estipulado en el sílabo del ciclo X de la Carrera de Derecho, el cual establece todos los lineamientos a seguir. Para lo cual se ha definido de la siguiente manera:

- ❖ SEMANA TRES: 30 DE MARZO AL 3 DE ABRIL DEL 2015.- Elaboración de la matriz problemática y presentación de los temas de los postulantes.
- ❖ SEMANA CUATRO: 6 AL 10 DE ABRIL DEL 2015.- Lineamientos metodológicos de la planificación del proyecto de investigación, tema, problema, justificación y objetivos.
- ❖ SEMANA CINCO: 14 AL 17 DE ABRIL DEL 2015.- Continuación de los lineamientos de planificación del proyecto. Hipótesis, metodología y marco referencial.
- ❖ SEMANA SEIS: 20 AL 24 DE ABRIL DEL 2015.- Socialización del proyecto de investigación y afinamiento de las partes para su aprobación.
- ❖ SEMANA SIETE: 27 AL 30 DE ABRIL DEL 2015.- Revisión de literatura del marco conceptual.
- ❖ SEMANA OCHO: 4 AL 8 DE MAYO DEL 2015.- Continuación de revisión de literatura del marco doctrinario y jurídico.
- ❖ SEMANA NUEVE: 11 AL 15 DE MAYO DEL 2015.- Determinación de la metodología a aplicar.
- ❖ SEMANA DIEZ: 18 AL 22 DE MAYO DEL 2015.- Determinación de instrumentos y técnicas para la recopilación de información.
- ❖ SEMANA ONCE: 25 AL 29 DE MAYO DEL 2015.- Redacción del marco conceptual.

- ❖ SEMANA DOCE: 1 AL 5 DE JUNIO DEL 2015.- Redacción del marco doctrinario.
- ❖ SEMANA TRECE: 8 AL 12 DE JUNIO DEL 2015.- Redacción del marco jurídico.
- ❖ SEMANA CATORCE: 15 AL 19 DE JUNIO DEL 2015.- Explicación de materiales, métodos, procedimientos y técnicas de investigación y recolección de datos.
- ❖ SEMANA QUINCE: 22 AL 26 DE JUNIO DEL 2015.- Recopilación de datos para comunicación de los resultados de la investigación.
- ❖ SEMANA DIECISÉIS: 29 DE JUNIO AL 3 DE JULIO DEL 2015.- Resultados de la investigación y tabulación de datos.
- ❖ SEMANA DIECISIETE: 6 AL 10 DE JULIO DEL 2015.- Discusión de resultados, verificación de objetivos, contrastación de hipótesis y fundamentos jurídicos para la propuesta de reforma jurídica.
- ❖ SEMANA DIECIOCHO: 13 AL 17 DE JULIO DEL 2015.- Resumen de la investigación, conclusiones, recomendaciones y propuesta de reforma jurídica.
- ❖ SEMANA DIECINUEVE: 20 AL 24 DE JULIO DEL 2015.- Socialización de informes finales.
- ❖ SEMANA VEINTE: 27 AL 31 DE JULIO DEL 2015.- Continuación de la relación y socialización de informes finales de la investigación.

9. PRESUPUESTO Y FINANCIAMIENTO

RECURSOS HUMANOS:

Proponente del Proyecto: Pablo Fernando Rivas Salinas.

Población Investigada: 30 Abogados en libre ejercicio profesional

RECURSOS MATERIALES:

• Material de Escritorio	\$ 200.00
• Bibliografía Especializada	\$ 300.00
• Contratación de servicios de Internet	\$ 100.00
• Aranceles y derechos de tesis	\$ 200.00
• Transporte y Movilización	\$ 200.00
• Reproducción de Informes del Proyecto de Tesis	\$ 200.00
• Imprevistos	\$ 100.00

TOTAL **\$ 1,300.00**

El Total de gastos asciende a la suma de **MIL TRESCIENTOS DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS**, que serán financiados con recursos propios del autor, sin perjuicio de requerir un crédito educativo para el efecto.

10. BIBLIOGRAFÍA.

- ❖ Andrade Leonardo. Práctica Tributaria. Editorial CEP. Primera edición. Quito 2011.
- ❖ Benitez Chiriboga Mayte. Introducción a la Tributación. Editorial UTPL. 2009.
- ❖ Cabanellas Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental.
- ❖ Corporación de Estudios y Publicaciones. Constitución de la República del Ecuador. Febrero 2014.
- ❖ Corporación de Estudios y Publicaciones. Código Tributario. Febrero 2014.
- ❖ Enciclopedia Jurídica Omeba.
- ❖ Ossorio Manuel. Enciclopedia Jurídica.
- ❖ Patiño Ledesma Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano. Tomo II. Universidad Técnica Particular de Loja.
- ❖ Zabala Egas Jorge, Delito Tributario. Guayaquil 2008.



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA
ÁREA JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA
CARRERA DE DERECHO

Dr. (a)

De mis consideraciones.

En mi formación académica previo a optar el Grado de Licenciado en Jurisprudencia y el Título de Abogado, la Universidad Ecuatoriana ha dedicado el último evento para que sus estudiantes rindan cuentas a la sociedad a través de la elaboración de una tesis sobre el tema jurídico **“TIPIFICACIÓN INDIVIDUAL DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS POR CONTRAVENCIONES TRIBUTARIAS, REFORMANDO AL ARTÍCULO 349 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”**, con el fin de fundamentar la presente investigación concurre ante usted de la manera respetuosa para solicitarse se sirva dar contestación al siguiente interrogatorio. Por su atención le agradecemos muy sinceramente de usted señor encuestado y con los sentimientos de gratitud y estima, atentamente Pablo Fernando Rivas Salinas.

1.- ¿Sabe usted que en la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes para no pagar la obligación se cometen infracciones, en las que se hallan las contravenciones tributarias?

SI () NO ()

¿PORQUE?.....
.....

2.- ¿Conoce usted que el elemento constitutivo de las infracciones denominadas contravenciones tributarias están en el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente con la administración tributaria?

SI () NO ()

¿PORQUE?.....
.....

3.- ¿Considera usted que la tipificación y sanción a las contravenciones tributarias se hallan dentro de una cuantía mínima y una máxima, distorsionando lo que determina el debido proceso, a cada conducta una pena y sanción?

SI () NO ()

¿PORQUE?.....
.....

4.- ¿Según su criterio, en la forma como se hallan tipificadas y sancionadas pecuniariamente las contravenciones tributarias, afecta al principio de proporcionalidad que cada infracción debe tener y no dejar a discreción de la autoridad la imposición?

SI () NO ()

¿PORQUE?.....
.....

5.- ¿Considera usted necesario una reforma al artículo 349 del Código Tributario, incluyendo la tipificación y sanción pecuniaria a cada una de las causales que motivan las contravenciones tributarias?

SI () NO ()

¿PORQUE?.....
.....

GRACIAS POR SU COLABORACIÓN.



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA
ÁREA JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA
CARRERA DE DERECHO

CUESTIONARIO:

PRIMERA PREGUNTA

¿Sabe usted que es una contravención tributaria?

SEGUNDA PREGUNTA

¿Conoce los elementos constitutivos que den origen para sancionar a los contribuyentes por cometer contravenciones tributarias?

TERCERA PREGUNTA

En nuestra legislación tributaria, ¿Las sanciones pecuniarias por contravenciones tributarias que tipifica el código tributario entre un mínimo y un máximo de cuantía, garantiza el debido proceso y la proporcionalidad que cada causal debe tener?

CUARTA PREGUNTA

¿Qué reforma consideraría pertinente realizar al artículo 349 del código tributario?

ÍNDICE

PORTADA.....	I
CERTIFICACIÓN.....	II
AUTORÍA.....	III
CARTA DE AUTORIZACIÓN.....	IV
DEDICATORIA.....	V
AGRADECIMIENTO.....	VI
TABLA DE CONTENIDOS.....	VII
1. TÍTULO.....	1
2. RESUMEN.....	2
ABSTRACT.....	5
3. INTRODUCCIÓN.....	7
4. REVISIÓN DE LITERATURA.....	10
5. MATERIALES Y MÉTODOS.....	149
6. RESULTADOS.....	153

7. DISCUSIÓN.....	170
8. CONCLUSIONES	177
9. RECOMENDACIONES.....	180
9.1 PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA.....	182
10. BIBLIOGRAFÍA	186
11. ANEXOS.....	189
INDICE.....	213