



Universidad de Cuenca

---



**UNIVERSIDAD DE CUENCA**

**Facultad de Jurisprudencia - Escuela de Derecho**

**Maestría en Derecho Tributario**

**“ANÁLISIS DE LA LEGALIDAD DEL INSTRUCTIVO DE SANCIONES Y  
FALTAS PECUNIARIAS APLICADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
CENTRAL A LOS ADMINISTRADOS”**

Trabajo de titulación previo a la obtención del  
título de **MAGISTER EN DERECHO  
TRIBUTARIO.**

**AUTOR:**

Ab. Pablo Israel Vega Serpa

C.I. 0104662721

**DIRECTOR:**

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

C.I. 0301504643

**Cuenca – Ecuador**

**2017**



## RESUMEN

El presente trabajo analiza la vigencia del principio de legalidad en el Instructivo para la aplicación de sanciones, utilizado por la Administración Tributaria Central para graduar la onerosidad de las sanciones, tanto para contravenciones como para faltas reglamentarias. Para ello se revisa, a nivel doctrinal, los principales elementos de las potestades administrativas, centrándose en la facultad sancionadora y reglamentaria que tiene la Administración Tributaria Central. Por otro lado, se examina el régimen jurídico del derecho tributario, exponiendo los principios constitucionales relacionados con la materia, entre ellos el principio de legalidad, que determina que la creación, modificación o extinción de tributos deberá realizarse mediante ley. Finalmente, se analizará el proceso sumario seguido por la administración tributaria para la imposición de sanciones.

**Palabras claves:** Administración Tributaria; Legalidad; Instructivo de Sanciones y Faltas Pecuniarias; Potestades; Principios.



## ABSTRACT

This present research analyzes validity of beginning of legality in the instructive for application of penalties, used for Central Tributary Administration for graduating the onerosness of penalties for contraventions and for obligatory fouls. For that is reviewed a doctrinal level, the main elements of administrative powers, centring in the penalizing and regulation authority that has Central Fiscal Administration. In the other side, it analyzes the Legal Regimen of Tributary Law, exposing the constitutional beginnings related with the topic among them the beginning of legality that decides creation, modification or expiration of tributes must realize by law. Finally, it will be analyzed the summary process followed by Tributary Administration for the imposition of penalties.

**Keywords:** Tributary Administration, Legality, Instruction of Penalties and Pecuniary Faults; Powers; Beginnings.



## ÍNDICE

|   |           |
|---|-----------|
| <b>RESUMEN .....</b>  | <b>2</b>  |
| <b>ABSTRACT.....</b>  | <b>3</b>  |
| <b>ÍNDICE .....</b>   | <b>4</b>  |
| <b>DEDICATORIA .....</b>  | <b>8</b>  |
| <b>AGRADECIMIENTOS.....</b>   | <b>9</b>  |
| <b>INTRODUCCIÓN .....</b>   | <b>10</b> |
| <b>CAPÍTULO I ASPECTOS TEÓRICO – JURÍDICOS DE LAS POTESTADES<br/>SANCIONADORA Y REGLAMENTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN.....</b> | <b>12</b> |
| 1. DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS.....   | 12        |
| 1.1. Antecedentes. ....   | 12        |
| 1.2. Concepto.....  | 15        |
| 1.3. Naturaleza jurídica .....  | 17        |
| 1.4. Clasificación .....  | 19        |
| 2. DE LAS POTESTADES REGLAMENTARIA Y SANCIONADORA.....  | 26        |
| 2.1. La potestad reglamentaria.....   | 26        |
| 2.2. La potestad sancionadora .....   | 32        |
| <b>CAPÍTULO II MARCO JURÍDICO DE LA POTESTAD SANCIONADORA Y<br/>REGLAMENTARIA EN MATERIA TRIBUTARIA.....</b>                | <b>36</b> |
| 1. GENERALIDADES .....  | 36        |
| 1.1. Potestad tributaria .....  | 36        |
| 1.2. Facultades de la administración tributaria .....   | 39        |
| 2. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA POTESTAD<br>SANCIONADORA Y REGLAMENTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA<br>.....  | 45        |
| 2.1. Principios constitucionales tributarios.....   | 45        |
| 3. TRATAMIENTO JURÍDICO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO<br>.....  | 57        |
| 4. OTRAS NORMAS APLICABLES.....   | 63        |
| <br>Pablo Vega  | <br>4     |



|   |           |
|---|-----------|
| 4.1. Ley de Creación del SRI .....  | 63        |
| 4.2. Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias.....                               | 65        |
| <b>CAPÍTULO III ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL</b><br>.....                  | <b>69</b> |
| 1. DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL.....   | 69        |
| 1.1. Definición y régimen jurídico .....  | 69        |
| 1.2. El servicio de Rentas Internas.....  | 71        |
| 2. PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO.....   | 72        |
| 2.1. Sustanciación .....  | 72        |
| 2.2. Recursos administrativos tributarios.....  | 74        |
| 2.3. Insinuación del principio de Legalidad en aplicación de las sanciones<br>tributarias ..... | 76        |
| <b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>   | <b>80</b> |
| <b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>   | <b>83</b> |
| <b>Anexos .....</b>   | <b>86</b> |
| Anexo 1. Entrevistas a Profesionales del Derecho .....  | 86        |
| Anexo 2. Sentencias de los Tribunales Distritales .....   | 100       |



### Cláusula de Licencia y Autorización para Publicación en el Repositorio Institucional

Pablo Israel Vega Serpa, en calidad de autor y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación "Análisis de la Legalidad del instructivo de sanciones y faltas Pecuniarias aplicado por la Administración Tributaria Central a los Administrados", de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el Repositorio Institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 21 de Agosto del 2017.



Pablo Israel Vega Serpa  
C.I: 0104662721



### Cláusula de Propiedad Intelectual

Pablo Israel Vega Serpa, autor/a del trabajo de titulación "Análisis de la Legalidad del instructivo de sanciones y faltas Pecuniarias aplicado por la Administración Tributaria Central a los Administrados", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

Cuenca, 21 de Agosto del 2017.



Pablo Israel Vega Serpa  
C.I. 0104662724



## DEDICATORIA

Esta Tesis se la dedico principalmente a mi Dios, quien me ha dado la sabiduría, el entendimiento y la perseverancia para culminar con éxito este trabajo de titulación.

A mi hija Luisa Amelia y a mi esposa Yadira, quienes supieron estar apoyándome siempre en el desarrollo de este trabajo, se han sacrificado a mi lado y fruto de este apoyo incondicional he ido aprendiendo a ser Padre, Esposo y a edificar mi vida Profesional. Amada familia el amor de Dios se ve reflejado en nuestras vidas, las amo.

A mis Padres y más familiares porque siempre han confiado en mí y me han guiado por el camino del bien, aconsejándome, concediéndome buenos valores, la humildad y el incentivo de culminar lo que me propongo.





## **AGRADECIMIENTOS**

A mi Tutor, el Dr. Tiberio Torres, quien estuvo siempre otorgándome ánimo para concluir este trabajo, pues sabemos que será de gran ayuda para los Profesionales del Derecho, los Estudiantes y la Ciudadanía en general.



## INTRODUCCIÓN

Uno de los principios fundamentales de todo estado de derecho es el principio de legalidad, que surge como una garantía para evitar el ejercicio abusivo del poder, de manera que sean las normas jurídicas las que limiten el poder de quien ejerce el mando en un Estado. Entre las diferentes potestades que tiene el estado está la potestad administrativa, que es la potestad tributaria, entendida como la capacidad que tiene el estado a través de la Asamblea Nacional para crear, modificar o extinguir tributos. Ahora bien, para que esta potestad tributaria pueda ser aplicada con la finalidad de recaudar los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado, se debe crear un sistema de gestión tributaria, integrada por distintos órganos que van a ser los encargados de aplicar las normas tributarias.

Para el funcionamiento de los órganos encargados de la gestión tributaria la ley los dota de varias facultades. Una de ellas es la facultad sancionadora que, de acuerdo a la legislación ecuatoriana, le corresponde al Servicio de Rentas Internas. En este sentido, dicho organismo, utilizando la facultad de emitir normas de carácter obligatorio a través de instructivos, ha expedido el instructivo para la aplicación de sanciones de carácter pecuniario.

Sin embargo, en razón de los principios tributarios y, en especial, del principio de legalidad que rige la materia, es necesario analizar la vigencia de dicho principio en el ya mencionado instructivo. Por lo tanto, el objetivo de esta investigación es el de analizar la legalidad del Instructivo para la aplicación de faltas y sanciones pecuniarias.

Para ello, en el primer capítulo, se realizará un estudio pormenorizado acerca de las potestades administrativas determinando sus antecedentes, concepto, naturaleza jurídica y clasificación. Luego, en el mismo capítulo, será pertinente referirse a las potestades sancionadora y reglamentaria.

En el segundo capítulo se desarrollará el marco jurídico de las potestades sancionadora y reglamentaria, exponiendo de manera previa las generalidades acerca de la potestad tributaria y las facultades de la administración tributaria. Para



después analizar desde la constitución y las leyes las antedichas potestades enfocándolas en la administración tributaria.

Finalmente, en el capítulo tercero, se reflexionará sobre la actuación de la administración tributaria central en casos de imposición de sanciones pecuniarias, al aplicar el instructivo de faltas y sanciones pecuniarias. En consecuencia, habrá que referirse a los recursos administrativos en materia tributaria y a la sustanciación del proceso que se da en los casos de imposición de sanciones tributarias de índole administrativa.

Todo este desarrollo permitirá vislumbrar los argumentos necesarios para valorar la vigencia del principio de legalidad en el Instructivo para la aplicación de Faltas y Sanciones Pecuniarias, de manera que, de forma oportuna, se expondrán las conclusiones constituyéndose en un aporte para el estudio del derecho tributario y su realidad jurídica en el Ecuador.



## **CAPÍTULO I ASPECTOS TEÓRICO – JURÍDICOS DE LAS POTESTADES SANCIONADORA Y REGLAMENTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN**

### *1. DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS*

#### *1.1. Antecedentes.*

El cambio de paradigma que trae consigo el Estado de Derecho, tras el derrumbe del Estado absolutista monárquico, conlleva la creación de un nuevo sistema político y de administración del Estado. En consecuencia, a partir de la revolución francesa la administración pública empieza su desarrollo en aras de desprenderse del viejo esquema en el que se limitaba a ser la expresión de la voluntad del soberano. Lo que significa que el poder estatal se despersonaliza para convertirse en una atribución del Estado, de manera que “La potestad estatal reside jurídicamente, no en los individuos, príncipe o ciudadanos, que la ejercen de hecho, sino en la persona estado misma” (Zavala, 2005, pág. 59). Sin embargo, hay que distinguir entre esta potestad estatal y la que es propia de la administración pública.

Al identificar la potestad estatal con uno de los elementos constitutivos del Estado se está aludiendo indefectiblemente al concepto de soberanía que consiste en la capacidad de un Estado para auto gobernarse. En consecuencia, se entiende a esta potestad como suprema “en el sentido que dicho poder no admite ningún otro” (Zavala, 2005, pág. 60). Se trata, por lo tanto, de un poder no limitado que encuentra su legitimidad en otro de los elementos del Estado, a saber: la población. Sobre esto de forma diáfana se ha pronunciado el académico ecuatoriano Jorge Zavala (2005):

No es dable entremezclar o confundir el Poder público del Estado con el poder público de la administración, pues, mientras el primero, en cuanto soberano, es independiente de cualquier otra voluntad que no sea la del mismo estado, incluso para auto limitarse; el segundo está sometido a la Constitución política de la república en virtud de la actuación del poder constituyente y, por tanto, sujeto al ordenamiento jurídico. (pág. 61)



Ahora bien, de lo expuesto resulta evidente que este poder público estatal se presenta como inmanejable e inoperante sino es a través de la administración. Por ello, antes de indicar su relación, es necesario hacer referencia a la administración pública. La administración pública no comprende solamente la estructura orgánica del estado que consta de manera general en la Constitución, a esto se refiere Manuel María Díez (2000) cuando afirma:

La Administración Pública es un término de límites imprecisos que comprende el conjunto de organizaciones públicas que realizan la función administrativa y de gestión del Estado y de otros entes públicos con personalidad jurídica, ya sean de ámbito regional o local. (pág. 53)

Por otro lado, siguiendo el criterio de Héctor Garcini (1986), su actuación tiende a una entelequia del interés general, por lo que el autor la concibe como “una compleja estructura orgánica que actúa para la obtención de finalidades estatales concretas, en beneficio de los intereses de la sociedad” (pág. 45).

Estas finalidades se expresan en los servicios que, en todos los ámbitos, ofrece el Estado y que se encuentra en la etimología de la palabra administración, tal como ha hecho notar Nicolás Granja (2006) al expresar que:

Administración proviene del verbo latino “administrare” que quiere decir servir, gobernar ejercer algún cargo. Además el verbo administrare, etimológicamente está constituido por las raíces latinas de “ad”, “manus” y “tráhere”, todo lo cual significa la idea de prestación de servicios, es decir, de traer algo a mano...es en esencia una actividad subordinada de quien sirve a favor de su beneficiario. (pág. 5)

En consecuencia, a la administración pública se la puede entender como un conjunto de órganos enlazados armónicamente a través de relaciones jerárquicas, cuya actividad o el ejercicio de su función, se manifiesta en formas jurídicas definidas que le permiten al Estado alcanzar sus fines. Una vez que se ha aclarado



el alcance de la administración pública corresponde definir la relación entre el poder estatal soberano y el que es propio de la administración.

El poder estatal, como se ha dicho, se disgrega en los diferentes entes de la administración pública a la luz del Estado de Derecho. A finales del siglo XVIII las primeras constituciones expresan esta división del poder estatal combatiendo de esta manera la arbitrariedad de los antiguos regímenes. De esta opinión participan los autores Eduardo Gamero y Severino Fernández (2005) quienes comentan:

La instauración de un estado de derecho fue el motor principal de las revoluciones constitucionales de finales del siglo XVIII-Francia, Estados Unidos. Ante la situación de arbitrariedad que imperaba durante el antiguo régimen, que consentía un poder autoritario carente de objetividad, se proclama una serie de garantías que limitan la actuación de los poderes públicos. (pág. 45)

En este contexto, fruto de las revoluciones políticas y del cambio de paradigma del Estado, surgen las potestades administrativas que son dosificaciones del poder del Estado, otorgadas en virtud de la ley, que efectivizan sus acciones y las orientan a una finalidad concreta. En consecuencia, el principio de legalidad faculta y a la vez limita las potestades administrativas. Siguiendo a José Canasi (1972), al compararlas con el poder estatal, se establece que: “Las potestades serían un reflejo o una consecuencia de aquel. Así considerado, el poder sería el género y la potestad la especie” (pág. 203). Opinión que es compartida por Juan De La Cuétara (1986), cuando afirma que: “Concretamente, en cuanto a las potestades administrativas se trata de una parcela del poder público general, totalmente juridificada, funcionalizada al servicio de fines concretos y fraccionada en dosis medibles” (pág. 75).

En conclusión, se ha mostrado de forma diáfana como las potestades administrativas se encuentran relacionadas con el surgimiento del derecho administrativo al configurarse el Estado de Derecho. Lo que además significa supeditación al principio de legalidad que se establece como fundamental en el



Estado de Derecho. Por otra parte, se ha aclarado la relación de las potestades administrativas con el poder estatal, constituyendo el primero una especie del segundo. Sin embargo, es necesario realizar todavía algunas precisiones conceptuales, objetivo del siguiente acápite.

### *1.2. Concepto*

Las potestades administrativas son entendidas como el “Poder público aprehendido por el derecho, juridificadas formalmente, al que se le agregan potestades de variada naturaleza, dentro de ellas las administrativas” (Zavala, 2005, pág. 76). Estas potestades son distribuidas en los diferentes órganos que conforman el aparataje estatal, volviendo funcional sus operaciones. Se trata, en consecuencia, de la sujeción del poder público al derecho. Lo que significa que estas facultades deben estar expresamente concedidas en la Constitución o en la ley, teniendo en cuenta que su otorgamiento se lo realizará siempre en virtud del bien común. Estas consideraciones permiten al tratadista Jorge Zavala (2005) formular el siguiente concepto de potestades públicas administrativas como: “esas dosificadas medidas del Poder Público, formalmente juridificadas, atribuidas o agregadas a todos los órganos y más entes, sometidos al derecho administrativo” (pág. 76).

Otro concepto más sucinto lo ofrecen los autores Eduardo Gamero y Severino Fernández (2005), quienes afirma que: “la potestad administrativa es el mecanismo técnico con el que se expresa el principio de legalidad” (pág. 46). Luego complementan el concepto añadiendo que “La potestad administrativa es un poder jurídico que la ley reconoce a la administración para la satisfacción del interés general” (pág. 46). En consecuencia, estos autores integran al concepto la finalidad que le es propia a la administración. Lo que permite formular un concepto holístico, que integre todos los elementos mencionados por los antedichos autores, para después analizar cada uno de ellos.

La potestad administrativa es el mecanismo técnico-jurídico que bajo el principio de legalidad dosifica el poder público, otorgándolo a los órganos y demás entes



públicos para que estos ejerzan sus funciones en atención al interés general. De este concepto se desprenden un conjunto de elementos que a continuación se pretenden analizar con la finalidad de socavar en el mismo.

La juridificación formal del poder público se consigue elevando el principio de legalidad a rango constitucional. De manera que este queda sometido en primera instancia a la constitución y seguido de esta a la ley. En consecuencia, al establecer que las potestades administrativas dosifican el poder, es decir, lo limitan; se entiende que desde la Constitución se le impone un límite formal. En este orden de ideas se ha dicho que:

Es formal, la juridificación del poder, porque no atiende al contenido material de las normas jurídicas, esto es, no está vinculado aún con las normas concretas que le prescriben como debe actuar; no obstante, si está ligado, irremediamente atado, aun cuando sea en la forma abstracta en que se ha originado tal potestad, al ordenamiento jurídico en cuanto sistema de normas jurídicas, eliminando la posibilidad que pueda, el poder público, manifestarse sin potestad pública atribuida por la constitución y la ley. (Zavala, 2005, pág. 77)

Otro de los elementos que se identifican en el concepto de potestad administrativa es su asignación a los órganos y entes del estado. Sobre este punto ya se ha dicho que este otorgamiento que hace la constitución y la ley implica a la vez una facultad y una limitación del correspondiente órgano administrativo. Que le permita desarrollar su actividad específica tendiente a cumplir con un fin público. Este constituye el último elemento del concepto de la potestad administrativa, por lo que, se considera a la finalidad pública o interés general como la razón de ser de la administración pública, que unido a los otros elementos se establece como una secuencia inseparable. A esto se refiere Jorge Zavala (2005) cuando afirma:

Como se observa existe una trilogía conceptual indisoluble: a) Potestad pública administrativa, b) actividad o función administrativa y, c) Finalidad inherente al





interés público o bien que sea común. Sin la primera no se puede lograr la segunda y, por lo tanto, no se logrará la concreción del tercero. (pág. 79)

En conclusión, a pesar de tratarse de elementos distintos, el concepto de potestad administrativa integra tanto la actuación de la administración como la finalidad a la que propende. Por lo que, partiendo del concepto integral que se ha propuesto, la potestad administrativa se constituye como la categoría jurídica fundamental para la administración y el funcionamiento del Estado moderno. En consecuencia, su estudio es material insoslayable al abordar cualquier rama del derecho público, razón por la cual es necesario examinar su naturaleza jurídica; tema a tratarse en el siguiente acápite.

### *1.3. Naturaleza jurídica*

Las potestades administrativas constituyen medios jurídicos para que la administración desarrolle sus funciones, sin los cuales no podría actuar. En consecuencia, se trata del elemento esencial del régimen administrativo. Las atribuciones de la administración se supeditan al principio de legalidad, de manera que, son otorgadas a través de una serie de actos legislativos. Lo que significa que tienen su fundamento en la ley y solo el órgano administrativo que tenga la competencia puede ejercer dicha potestad. Sin embargo, esta dosificación de poder que se distribuye a cada órgano de la administración no puede entenderse como la existencia de múltiples poderes de la administración, por ello no es dable confundir el poder de la administración con sus ejercicios. En este orden de ideas siguiendo el criterio del estudioso Jorge Zavala (2005) se debe evitar:

Considerar que existen varios poderes administrativos cuando el único que hay se manifiesta específicamente en poder reglamentario, poder disciplinario, poder expropiatorio, etc. La verdad es que existe un solo poder administrativo, no obstante ejercitarse o manifestarse en una diversidad de potestades concretas. (pág. 70)



A pesar de que este poder único es entregado a la administración pública, resulta evidente que, como sujeto jurídico, no es exclusivamente la administración la que recibe poder del ordenamiento jurídico. Por esta razón se ha de diferenciar entre las potestades administrativas y el derecho subjetivo, que se constituye a través de una relación jurídica concreta, por ello:

Es necesario tener en cuenta que los derechos subjetivos son poderes que se despliegan y se contienen dentro del círculo de una actual y concreta relación con una cosa determinada o con otros sujetos igualmente determinados. Es decir, de una relación jurídica, pues ésta sólo existe o se desarrolla entre sujetos y cosas determinadas. (Zavala, 2005, pág. 71)

Por consiguiente, las potestades administrativas han sido comparadas con los derechos subjetivos en el sentido de que ambos son facultades que el ordenamiento jurídico entrega a un sujeto. Sin embargo, mientras que los derechos subjetivos son otorgados en razón de una relación jurídica concreta, con un objeto o una obligación jurídica; las potestades administrativas se refieren a un ámbito abstracto de actuación que encuentra su origen en la ley. De manera que, siguiendo a Valdelande (2011):

Puede decirse que la potestad no se corresponde con ningún deber, sino que consiste en un mero sometimiento de los sujetos a soportar los efectos derivados del ejercicio de la misma, esta ejecución puede resultar ventajosa o desventajosa para los sujetos en función de que la potestad les genere un beneficio o un gravamen. (pág. 99)

De lo dicho como corolario se evidencia que la naturaleza jurídica de los derechos subjetivos es distinta que la de las potestades administrativas, en lo principal se diferencian por el origen, empero, como se verá a continuación, esta naturaleza divergente otorga a cada una de ellas características específicas que pueden sintetizarse en los siguientes puntos:



- Las potestades administrativas se originan necesariamente en el ordenamiento jurídico, mientras que los derechos subjetivos surgen habitualmente de una relación jurídica concreta y, por lo tanto, a un derecho suele corresponder una obligación. No obstante, cuando se trata de derechos fundamentales estos pueden otorgarse directamente a través del ordenamiento jurídico.

- Las potestades administrativas se refieren a un objeto abstracto, es la mera posibilidad de producir efectos jurídicos sobre otros sujetos jurídicos. Por su parte los derechos subjetivos se refieren a objetos concretos y limitados en el que se establece como contraparte la obligación de un sujeto pasivo, en razón de una relación jurídica que pudiera ser, por ejemplo, un contrato.

- Como contraposición a una potestad administrativa está la situación de sujeción como una obligación pasiva de respetar el ejercicio de la potestad, siempre que esta se halle en el ordenamiento jurídico. Por el contrario, los derechos subjetivos tienen como correlato una obligación que otro sujeto en virtud de una relación jurídica determinada debe cumplir.

- Al ser la finalidad de la potestad publica el beneficio común esta no es renunciable quien actúa como defensor de estos derechos. En cambio, el derecho subjetivo al atender exclusivamente el interés del titular es en general renunciable, no sin algunas excepciones.

- Además de irrenunciable la potestad administrativa es inalienable e intransmisible. Lo que contrasta con el derecho subjetivo, sin tener en cuenta los de carácter personalísimo, que son negociables.

#### *1.4. Clasificación*

La doctrina ha clasificado a las potestades administrativas desde diversos criterios, por ello, será menester tomar la dada por el estudioso del derecho administrativo José Canasi quien la clasifica en: a) potestad imperativa o de mando; b) potestad reglamentaria; c) potestad sancionadora; y, d) potestad ejecutiva.



a) *Potestad imperativa o de mando*

La potestad de mando o de imperio es la facultad que tiene la administración para emitir órdenes y exigir su cumplimiento. Se trata de una potestad indisoluble del estado, que la ejercen todos los órganos de la administración en la toma de decisiones. En consecuencia, se la ha definido como “una voluntad plus valente (elemento psicológico) de un sujeto físico (elemento físico) dirigida imponer a otro sujeto (elemento físico pasivo), obligaciones inmediatas y dirigidas a un fin: resolver un conflicto de intereses (elemento económico)” (Diez, 2000, pág. 218). Con esta definición queda claro que esta potestad no es exclusiva de los poderes del estado, sino que forma parte de toda la administración dependiendo de las funciones específicas de cada órgano.

Esta potestad es la que termina de configurar y ordenar un estado, a esto se refiere José Canasi (1972) al afirmar que “lo que constituye un estado es el establecimiento en el seno de la nación, de una potestad pública que se ejerce autoritariamente sobre todos los individuos que forman parte del grupo nacional” (pág. 213). Sin embargo, como se ha hecho notar en el concepto de potestad administrativa, se entiende que esta potestad actúa dentro de los límites que le fija la constitución y la ley. Pero esta actuación puede traducirse en actividad reglada o en actividad discrecional. División que ha dado lugar a una clasificación de la potestad de mando que para gran parte de la doctrina constituye otro criterio de clasificación entre las potestades, no obstante, siguiendo el criterio del autor, es preferible incluir a la potestad reglada y a la potestad discrecional como formas de ejercer la potestad de mando. Por lo tanto, se dirá que: dentro de la potestad de mando se pueden encontrar las potestades regladas y las potestades discrecionales.

Las potestades regladas son aquellas en las que “Todos los pormenores del ejercicio de la potestad están fijados por el ordenamiento jurídico, limitándose la administración a cumplir linealmente lo que la ley dispone” (Gamero & Fernández, 2005, pág. 47). Por ello se entiende que en este tipo de potestades solo habría un



tipo de solución posible para cada problema que se llegue a plantear. Lo que significa que el funcionario público que este en ejercicio de la potestad deberá ceñir su acto a lo que la norma exprese sin tener que emitir un juicio de valoración. Lo que, técnicamente, en palabras de Jorge Zavala (2005) , significa que la potestad reglada “limita a la administración a la comprobación del supuesto factico o de hecho que se encuentra total y acabadamente descrito en la norma y, por tanto, declarar y aplicar la consecuencia jurídica que también la ley a determinado” (pág. 84).

Por el contrario, “En las potestades discrecionales la administración goza de un margen más amplio de apreciación, que le permite optar entre diferentes alternativas, todas ellas igualmente legitimadas (Gamero & Fernández, 2005, pág. 47). Sin embargo, este margen de valoración no debe entenderse como libertad absoluta de la administración en sus decisiones, pues, recordando el concepto de potestad administrativa se reconoce su finalidad pública. Lo que implica que, aún en ejercicio de la potestad discrecional, la administración debe aplicar el criterio de la conveniencia para la generalidad.

No obstante, determinar cuando la potestad discrecional ha sido ejercida en beneficio de la generalidad, resulta problemático. Por esta razón la doctrina se ha ocupado, especialmente, de aclarar el alcance y la naturaleza de la potestad discrecional. Y en este sentido, al referirse a esta potestad, se ha expresado José Canasi (1972):

Al llamado concepto indeterminado, es decir, a aquellos conceptos muy frecuentes en las leyes que poseen –claro está- limites –en otro caso no serían conceptos-, pero que dentro de ellos dejan a la potestad discrecional una elección esencial en el obrar. Entre estos conceptos indeterminados que dejan espacio a la libre potestad discrecional, mencionan los autores, por ejemplo: bien común, utilidad pública, orden público, seguridad pública, etc. (pág. 215)

La relación que hace el autor entre los conceptos indeterminados (bien común, utilidad pública, orden público) y la potestad discrecional se refiere a la finalidad de



la potestad administrativa, que es el elemento que la debe direccionar a falta de ley expresa que ordene un determinado actuar de la administración. Sin embargo, estos términos, en algunos casos constituyen tecnicismos jurídicos que deben ser interpretados de acuerdo a su naturaleza. Otros términos son conceptos de valor sobre los cuales no cabe, de ninguna manera, libre interpretación, por ello “no es posible que exista potestad libre para apreciar entre orden y caos, entre seguridad y peligro, entre justicia y arbitrariedad” (Canasi, 1972, pág. 216).

En consecuencia, se ha mostrado que la potestad discrecional no corresponde con los conceptos indeterminados, por cuanto, sobre ellos, cabe cualquier interpretación. Por el contrario, las potestades constitucionales no constituyen arbitrariedad de la administración, su valoración subjetiva orbita sobre parámetros claros que de forma no expresa se encuentran en la norma. En este sentido se ha expresado José Canasi (1972) arguyendo que:

La potestad discrecional se presenta como una pura y simple capacidad de acomodación que tiene la administración pública, entre las circunstancias que pre constituyen el ejercicio del poder de mando o potestad imperativa y los fines que deben ser alcanzados en cada caso con tal ejercicio, según las directrices del ordenamiento jurídico. (pág. 217)

Dado que es imposible que un estado regule taxativamente todas las actividades de la administración pública, la potestad discrecional resulta indispensable para su normal funcionamiento, considerándola siempre bajo los parámetros que han sido expuestos con anterioridad y de ninguna manera como capacidad de libre decisión. Empero, es necesario diferenciarla de las actividades puramente técnicas. Estas no constituyen potestades regladas, pero tampoco potestades discrecionales. Por ende:

Se trata de una actividad libre que no puede ser reglamentada, por cuanto es puramente técnica. Tomemos el ejemplo de un edificio que se halla en mal estado de conservación y amenaza derrumbarse con grave peligro para ocupantes y



transeúntes, La autoridad municipal puede ordenar su inmediata demolición. Como este peligro se basa exclusivamente en dictámenes de funcionarios técnicos, la discrecionalidad, por esta razón, es técnica y no puede ser interferida en la decisión de la demolición. (Canasi, 1972, pág. 219)

*b) Potestad ejecutiva*

Conocida como de gestión, es la que ejecuta la administración en el ejercicio de su obrar. Existen otras potestades que implican ejecución como la demandante, reglamentaria o sancionadora, en razón de que los actos provenientes de esas potestades deben ser ejecutados. Sin embargo, es la potestad ejecutiva en sí misma de forma abstracta la que constituye la facultad de acción que tiene la administración. En opinión del tratadista José Canasi (1972), la potestad ejecutiva:

Se refiere en sentido estricto a aquellos actos que realiza la administración pública en el ejercicio concreto de su obrar, tales como: de representación; de fe pública y registro; de investigación y clasificación; de instrucción, dirección e impulsión; de vigilancia, inspección y comprobación; de fuerza, de tutela; de gestión económica. (pág. 223)

Los diferentes actos a los que se refiere el autor deben ser considerados como ejemplos del ejercicio de la potestad ejecutiva; pues, sobre estos, al ser tan extensos y variados, no cabe una enumeración completa. Estos actos, recordando la definición de potestad administrativa, se encuentran determinados por la finalidad del estado, por lo tanto, dependiendo del tipo de estado existirán más o menos actos a ejecutarse por la administración lo que, finalmente, se traduce en responsabilidades del Estado. Este cambio del paradigma del Estado implica que:

Así, en los países individualistas del siglo pasado se estima que el estado debía limitarse a regular mediante normas la actividad privada, decidir los litigios, y asegurar el mantenimiento del orden y la paz pública. En cambio, el derecho público moderno se ha orientado francamente en el sentido de extender cada vez



más el campo de acción del estado, agregando a los fines clásicos una inmensa cantidad de servicio. (Canasi, 1972, pág. 223)

Visión que connota el cambio del estado de derecho al conocido como el estado social de derecho. Y es esta calidad del estado, como servidor público, la que amplifica sus funciones y, por lo tanto, diversifica los actos de la administración en razón de cumplir con sus finalidades. Empero, esta potestad de gestión puede presentarse de diversas formas dependiendo de los procesos que la ley imponga a la administración. De manera que se puede distinguir entre una administración centralizada y una administración descentralizada. La primera obliga a que todos los procedimientos previos a su ejecución pasen para su aprobación por el poder o administración central lo que produce un retardo en todos los actos de la administración. Por ello, queda claro que el desarrollo del derecho y de la organización del estado tiende a una descentralización que otorgue cada vez más facultades a los entes seccionales, con la finalidad de mejorar los servicios de la administración.

*c) Potestad jurisdiccional*

Al hablar de potestad jurisdiccional como una de las potestades administrativas no se refiere a la que es propia de la función judicial y, por lo tanto, corresponde a los jueces y tribunales de la república. Esta alude exclusivamente a la jurisdicción administrativa que, dentro de sus potestades, cuenta con la facultad de emitir una resolución ante la imposición de un reclamo administrativo. Sobre estas José Canasi (1972) ofrece la siguiente definición:

Es la posibilidad que tiene la administración como poder público, conforme al ordenamiento jurídico constitucional, de resolver o decidir en cada caso concreto que se le presente, las reclamaciones que le formulan los administrados por actos propios o de autoridades inferiores de la escala jerárquica, por medio de los recursos administrativos. (pág. 226)





De la definición se colige que se trata de una potestad determinada en su totalidad por la Constitución y la ley. Que establecen los procedimientos, requisitos y plazos para la interposición de recursos administrativos. Sobre estos, dado los objetivos del presente trabajo, no es necesario un profundo análisis, bastará con distinguir entre los recursos en general y los recursos administrativos. De acuerdo al estudioso Héctor Escola (1984) “Recurso es, en sentido general, acudir ante el juez u otra autoridad, con alguna demanda o petición, para que sea resuelta; es también acogerse al favor de alguien o emplear medios no comunes para el logro de una finalidad.” (pág. 251). Por otro lado, específicamente los recursos administrativos, a criterio de Agustín Gordillo (1971) son “los remedios o medios de protección al alcance del administrado para impugnar los actos administrativos que lo afectan, y en general para defender sus derechos respecto de la administración pública.” (pág. 11)

Ahora bien, la diferencia entre la jurisdicción ordinaria y la jurisdicción administrativa no se centra únicamente en la autoridad que posee tal potestad, sino que, presentan características distintas de acuerdo a su naturaleza. Uno de los puntos álgidos del debate doctrinario es el que se refiere al principio de cosa juzgada y su aplicación en la jurisdicción administrativa. Al tratarse de un principio constitucional se entiende que su alcance llega a la jurisdicción administrativa, sin embargo, mientras que dentro de la jurisdicción ordinaria su sentido es diáfano; en cuanto se refiere a la decisión en firme. En la sede administrativa se llega a dudar de su vigencia en razón de que se trata de actos siempre revisable por jurisdicción ordinaria. Lo que significa, valga la aclaración, que las resoluciones administrativas son objetables en sede jurisdiccional. Es más, de acuerdo al ordenamiento jurídico ecuatoriano, no es necesario agotar la sede administrativa para acudir a sede judicial con el recurso llamado de plena jurisdicción.

No obstante estos cuestionamientos, el principio de cosa juzgada, en una versión no igual al presente en sede judicial, adquiere importancia en la sede administrativa considerando junto a José Canasi que “la cosa juzgada administrativa atañe a la



irrevocabilidad de los actos administrativos que reconocen derechos subjetivos o declaran derechos adquiridos” (pág. 227). Lo que contribuye al reconocimiento de la potestad jurisdiccional administrativa y en este orden de ideas se entiende que la potestad jurisdiccional:

Puede ejercitarse tanto por la administración como por el poder judicial, entendiendo por jurisdicción la potestad de componer intereses contrapuestos. En este sentido, es evidente que la administración tiene una potestad jurisdiccional que se manifiesta fundadamente a través de la resolución de recursos. (Canasi, 1972, pág. 231)

En conclusión, se ha distinguido entre la potestad jurisdiccional judicial y la administrativa, indicando sus especificidades y determinando como se ejerce en cada una el principio de cosa juzgada. Lo que, a grandes rasgos, implica que los principios jurisdiccionales de la sede judicial, al tener fuerza constitucional, también son ejercidos por la sede administrativa de acuerdo a sus características y matices específicas.

Siguiendo la clasificación de las potestades administrativas propuesta, correspondería referirse a la potestad reglamentaria y a la potestad sancionadora. Sin embargo, dado la particular importancia que tienen dentro del presente trabajo y con la finalidad de tratarlas más profundamente, serán analizadas en el siguiente acápite, dejando en claro que forman parte de la clasificación que hasta el momento se ha hecho referencia.

## **2. DE LAS POTESTADES REGLAMENTARIA Y SANCIONADORA**

### **2.1. La potestad reglamentaria**

#### **2.1.1 Concepto**

El principio de división de poderes que rige el estado moderno ordena la separación entre la facultad de legislar, de juzgar y la de administrar el Estado. Por ello tradicionalmente se distinguen tres poderes, a saber: El ejecutivo, el Legislativo y el



Judicial. Cabe mencionar que, en el caso ecuatoriano, a partir de la Constitución del 2008, se han añadido dos poderes, como son el poder Electoral y el de Transparencia y Control Social. Una de las principales implicaciones que tiene este principio es que las leyes son emitidas por un parlamento, la asamblea nacional en el Ecuador, y la administración del país corresponde al poder ejecutivo comandado por la presidencia de la república. Sin embargo, a pesar de que el poder legislativo norma mediante la expedición de leyes a la administración pública estas no son suficientes para su funcionamiento. Por ello se ha otorgado, principalmente al poder ejecutivo como función administrativa, la facultad de emitir reglamentos que complementan el sentido de las leyes que rigen a la administración pública.

Los autores Eduardo García de Enterría y Ramón Fernández Tomás (2008), destacando la relación entre el reglamento y la ley, señalan que: “la facultad reglamentaria es el poder que tiene la administración de expedir norma secundaria, subalterna, inferior y complementaria de la ley” (pág. 157). Opinión que es compartida por Patricio Secaira (2004):

El poder que tiene el Estado, reservada al ejecutivo o delegada a otras instituciones públicas, para expedir normas secundarias, de carácter general, que sirven de complemento al ordenamiento jurídico de un país. No tiene el carácter soberano que sí posee la potestad legislativa; aunque se sostiene que es una derivación de esta, surgida por efecto de la cesión pública del poder entre los órganos estatales para el logro de su propio equilibrio. (pág. 124)

En conclusión, de lo expuesto se deduce que la potestad reglamentaria se presenta como complementaria a las otras potestades que tiene la administración pública y, entre otras cosas, es capaz de sobreponerse a la formalidad y lentitud con las que se expiden las leyes. Por tanto, su finalidad es regular el funcionamiento de la administración desarrollando los preceptos que contiene la ley. Sin embargo, teniendo en cuenta que el principio de legalidad es transversal a todas las potestades administrativas, resulta evidente que la potestad reglamentaria debe ser otorgada a la administración directamente por la Constitución.



### *2.1.2 El reglamento y su clasificación*

De los conceptos de potestad reglamentaria se colige la importancia que tiene el reglamento dentro de la administración pública, por ello la doctrina se ha ocupado de distinguirlo de otras formas de actuación de la administración como es el acto administrativo, el contrato o el hecho administrativo. En este sentido Agustín Gordillo (1971), se refiere al reglamento como “una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales en forma directa” (pág. 45). En este concepto se vislumbra claramente las diferencias con las otras formas de actuación de la administración.

- Con el acto administrativo: en que sus efectos jurídicos son individuales.
- Con el hecho administrativo: en que este constituye una actuación material, es decir, una actividad técnica con efectos directos o indirectos.
- Con el acto de simple administración: en que este es una declaración interna, de procedimiento, con efectos indirectos.
- Con el contrato: en que este es bilateral.

Dado la amplitud y la utilidad del reglamento en la legislación ecuatoriana existe una gran variedad de ellos, que en forma general pueden ser clasificados en a) reglamentos ejecutivos; b) reglamentos autónomos, c) reglamentos organizativos, y d) circulares e instructivos.

#### a) Reglamentos ejecutivos

Son aquellos que determinan la ejecutabilidad de la ley, es decir, se remiten a la ley que es la que les faculta y a la vez le obliga a completar el sentido de una disposición. A estos se refiere Patricio Secaira (2004), señalando que son los que:

Expide la administración en razón de que la propia ley le faculta o mejor le obliga a dictarlos y sirven de complemento a la ley, para regular ciertos hechos o procedimientos, su objetivo es asegurar el cumplimiento de la ley, es decir hacer



viable su ejecución, por ello también se los conoce como reglamentos de ejecución. Norman situaciones no previstas en la ley. (pág. 67)

Opinión que es compartida por los tratadistas García de Enterría y Ramón Fernández (2008) cuando afirman que:

Los reglamentos ejecutivos se encuentran encargados de desarrollar o completar lo dispuesto en una ley, dejando a la Administración que por medio de un reglamento precise todo el casuismo de desarrollo que puede exigir la situación o la compleja actuación administrativa sobre ella. (pág. 85)

En consecuencia, los reglamentos de ejecución son normas secundarias cuya “finalidad es completar y desarrollar la ley en que se apoyan” (Zavala, 2003, pág. 131). Por ello se ha de concluir que “estos reglamentos jamás pueden ser independientes a la ley” (Zavala, 2003, pág. 131).

#### b) Reglamentos autónomos

Siguiendo el criterio de Jorge Zabala (2003) se constata que “los reglamentos autónomos implican una facultad de auto disposición, ejercida por la Administración, sobre sí misma” (pág. 132) Además, aclara el autor, “Surgen de una potestad originaria radicada en la Constitución y, por ello, no requieren de ley previa” (pág. 133). Lo que significa que, a pesar de no precisar una ley, el principio de legalidad ciñe a este tipo de potestad reglamentaria a las disposiciones de la Constitución, la cual determina su alcance y su competencia.

#### c) Reglamentos organizativos

Se trata de reglamentos que operan al interior de las entidades públicas estableciendo un orden que suele expresarse en términos de jerarquía entre los servidores públicos. Por lo tanto “son aquellos que se expiden con el objetivo de establecer la organización interna de las entidades públicas, y regular funciones asignadas a cada una de sus dependencias” (Secaira, 2004, pág. 88).



d) Circulares e instructivos

Son actos normativos que constituyen expresiones de los distintos entes públicos emitidos en el ámbito de su competencia que se refieren a la relación entre dichas entidades administrativas y los ciudadanos.

*2.1.3 Ley y potestad reglamentaria*

La potestad reglamentaria, como se ha observado anteriormente, puede emanar directamente de la constitución, reglamento autónomo, o puede constituirse como un complemento de la ley que la hace ejecutable, reglamento ejecutivo. No obstante, estos tipos de reglamentos siempre encontrarán una limitación ya sea en la propia Constitución o en las leyes de la materia a la que se refiere el reglamento. En consecuencia, se trata de una relación jerárquica que subordina el reglamento al control constitucional y legal. Sin embargo, estas características, de acuerdo al tratadista Jorge Zavala (2003), producen diferentes efectos:

La potestad reglamentaria tiene su origen en la Constitución y, por tanto, se puede ejercer siempre que no esté prohibida por la misma Constitución o la ley, que prevalecen sobre el reglamento. Por ello, es indiscutible que, si la Constitución no impone reserva de Ley a la regulación que se trate y la ley no lo prohíbe, el reglamento puede regular cualquier materia sin necesidad que exista expresa habilitación o permiso del legislador, pues la potestad reglamentaria tiene su fuente en la constitución. (pág. 111)

Por lo tanto, los límites del reglamento son la materia reservada y el congelamiento de rango que hace referencia a la no contradicción a la ley. La materia reservada es un ámbito de actuación exclusivo en donde impera el principio de reserva legal, en virtud del cual, no se puede normar sino es a través de la ley. Este ámbito se encuentra claramente identificado en la Constitución del Ecuador, por ejemplo, en los tributos o en las sanciones. Su finalidad es evitar la vulneración de derechos fundamentales que pudieran darse más fácilmente en un reglamento que en una ley. En este punto es importante destacar que sí, tratándose de materias



reservadas, una ley autoriza el ejercicio de la potestad reglamentaria “es la ley la que se debe declarar inconstitucional en forma directa” (Zavala, 2003, pág. 112). Subsecuentemente lo será también el reglamento.

El congelamiento de rango tiene como premisa que, en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, “el legislador no tiene límite material para intervenir mediante ley. No existe, pues, materia alguna que pueda ser reservada al reglamento” (Zavala, 2003, pág. 113). En consecuencia, el legislador puede emitir leyes con fuerza pasiva y fuerza activa en todas las materias o ámbitos sociales. La fuerza activa de la ley se da en cuanto esta “se impone sobre toda la normativa que no sea regulada por los tratados internacionales y la Constitución” (Zavala, 2003, pág. 113). La fuerza pasiva de la ley se refiere a que esta “no puede ser doblegada, su normativa, sino por una ley o acto de igual rango posterior, o por una disposición superior” (Zavala, 2003, pág. 113). Lo que deja en claro que el reglamento no puede contradecir a la ley, por ello Jorge Zabala (2003) ha manifestado que:

De esta confluencia: fuerza activa y pasiva de la ley, surge lo que la doctrina conoce como congelamiento de rango. Consiste en descubrir que una vez que una materia ha sido objeto de regulación por una ley, se congela el rango, pues, por la fuerza pasiva de ella, solo puede ser alterada o cambiada esa regulación por otra ley o acto con fuerza equivalente. El rango de la normativa sobre esa materia queda, pues, congelada. (pág. 114)

De esta forma en el caso de que un reglamento contradiga una norma establecida mediante ley este será nulo. Por esta razón el reglamento debe obrar dentro de los límites que establece la ley. En conclusión, se establece una relación jerárquica de subordinación entre la ley y la potestad reglamentaria, cuyos límites se expresan en el principio de reserva de ley y en el congelamiento de rango.



## 2.2. La potestad sancionadora

### 2.2.1 Concepto

La potestad sancionadora se presenta como una facultad instrumental que tiene la administración para lograr sus objetivos. Se trata de una competencia que asegura el ejercicio del resto de las potestades, como se ha visto, la potestad de mando implica la facultad de ordenar que puede ser discrecional o reglada. Ahora bien, a esta potestad corresponde una obligación de obedecer de acuerdo a lo dispuesto en las leyes y los reglamentos. Sin embargo, no es seguro que todos los sujetos obedezcan y cumplan con el ordenamiento jurídico, por ello es necesario dotar a la administración de una potestad represiva que exhorte al cumplimiento de las obligaciones ya sea del servidor público o del administrado.

En consecuencia, “La potestad sancionadora debe considerarse como una función instrumental cuyo objeto es proteger los bienes e intereses definidos por el ordenamiento en cada sector” (Gamero & Fernández, 2005, pág. 357). Esta potestad comprende la facultad para tipificar infracciones y establecer sanciones, sin embargo, es diáfano el sentido del numeral 3 del Art 76 de la Constitución del Ecuador, al establecer la reserva legal para las sanciones tanto administrativa como penales. Por lo tanto, a pesar de que la ejecución de sanciones administrativas corresponde a la administración estas deben encontrarse en la ley en virtud del principio de reserva legal.

Para García Máynez (2002) la sanción es: “La consecuencia jurídica que el cumplimiento de un deber produce en relación con el obligado, a efecto de mantener la observancia de las normas, reponer el orden jurídico violado y reprimir las conductas contrarias al mandato legal” (pág. 312). Por lo tanto, la sanción tiene un doble efecto. Por un lado, trata de prevenir el incumplimiento de la obligación, con la amenaza de imponer la sanción. El otro efecto es el represivo propiamente dicho, al comprobarse la inobservancia del cumplimiento de una obligación la sanción





actúa para reponer el orden jurídico reparando el daño ocasionado al bien jurídico protegido. Con este fin se han desarrollado diferentes tipos de sanciones.

### *2.2.2 Tipos de sanciones administrativas*

Las sanciones administrativas pueden ser contravencionales o disciplinarias. Las sanciones disciplinarias son aquellas que “solo se aplican a las personas que poseen la investidura de servidor público, que hayan violado las normas jurídicas que regulan el ejercicio de la función pública” (Delgadillo, 2010, pág. 314). Es decir, se trata de sanciones internas de las entidades públicas aplicadas a los servidores que incumplen con sus obligaciones. Por el contrario, las sanciones contravencionales, siguiendo lo expuesto por Luis Delgadillo (2010):

Son impuestas a todos los gobernados, sean o no servidores públicos, que hayan violado las normas jurídicas que regulan las relaciones entre la administración y los administrados, y también, el hecho de que han sido expedidas para promover la consecución de los fines estatales. (pág. 313)

En consecuencia, estas sanciones superan la esfera interna de la administración y pueden ser impuestas a los ciudadanos en general. Dentro de las sanciones administrativas contravencionales se encuentran las siguientes:

a) La amonestación: “Es identificada como una llamada de atención, como una advertencia o prevención ante la comisión de un ilícito” (Delgadillo, 2010, pág. 315).

b) La clausura: “Como sanción administrativa implica la cesación, o suspensión del ejercicio de una actividad, ya sea comercial o industrial, o bien el ejercicio de derechos, como es el de propiedad o posesión” (Delgadillo, 2010, pág. 317).

c) La multa: “Constituye una sanción pecuniaria, lo cual implica que el sancionado se convierte en deudor con relación a su importe” (Delgadillo, 2010, pág. 315). Esta sanción, por afectar al patrimonio personal, ha merecido especial atención por parte de la doctrina. Para evitar el abuso que conllevaría una multa excesiva se establece el principio de proporcionalidad en un doble sentido. En primer lugar, se lo aplica en



relación a la gravedad de la infracción y, en otro sentido, en relación a la capacidad económica del infractor. Por ello se puede decir que el principio de proporcionalidad limita a la potestad sancionadora, en especial, a la multa. Pues el objetivo no es afectar el patrimonio personal, sino que “la finalidad que persigue este tipo de sanciones es la de evitar la reincidencia de los infractores mas no la terminar con sus patrimonios” (Delgadillo, 2010, pág. 316).

La aplicación del principio de proporcionalidad resulta especialmente problemática en materia tributaria, por ello y por convenir a los objetivos del presente trabajo, será necesario tratar rápidamente a las sanciones tributarias.

### *2.2.3 La sanción tributaria*

El sostenimiento de un Estado requiere de recursos económicos que solventen los gastos de la administración para que esta pueda cumplir con sus objetivos. Para captarlos los estados desarrollan una normativa tributaria que bajo determinados principios y circunstancias obliga a los contribuyentes a pagar impuestos. Los impuestos son materia reservada de ley y además su iniciativa legislativa para crearlos, modificarlos o extinguirlos corresponden exclusivamente al presidente de la república. Todas estas medidas están encaminadas a proteger los derechos de los ciudadanos y procuran que estos cumplan con sus obligaciones tributarias de forma voluntaria, sin embargo no siempre es así, por ello “a falta de pago voluntario o fuera de condiciones explicitadas normativamente, entra en escena el régimen sancionatorio tributario, como instrumento disuasivo para promover el pago tributario, contentivo de dos principios, uno de orden preventivo y otro de carácter represivo” (Mogrovejo, 2011, pág. 22).

Aludiendo al criterio de Aneiros Pereira (2005):

La sanción tributaria es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito. (pág. 22)



De este concepto se colige que se trata de una especificidad de la potestad sancionadora en razón de la materia. Por lo cual está a cargo de la administración tributaria. Sin embargo, la sanción tributaria presenta dos niveles, el uno corresponde al derecho penal y el otro a la administración tributaria. Formando estos dos niveles parte del *Ius Puniendi* del Estado, siendo objeto del primero los delitos y del segundo las contravenciones. Como resultado, se observa que: “En el caso ecuatoriano, las sanciones tributarias operan tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional penal, que, si bien denota un reparto del ejercicio de las funciones sancionatorias, son expresiones de la unidad del derecho punitivo” (Mogrovejo, 2011, pág. 40).

De lo dicho se deduce que al reafirmarse la unidad del derecho punitivo se acepta que los principios que rigen a las sanciones penales también son aplicables para las sanciones administrativas. Conclusión que será de gran importancia para el desarrollo del presente trabajo.



## **CAPÍTULO II MARCO JURÍDICO DE LA POTESTAD SANCIONADORA Y REGLAMENTARIA EN MATERIA TRIBUTARIA**

### **1. GENERALIDADES**

#### *1.1. Potestad tributaria*

Una de las características de las potestades administrativas es su distribución entre los distintos órganos que componen la administración pública, de manera que de acuerdo a sus actividades y finalidades en beneficio del interés público tendrán determinadas facultades. Dado que uno de los principios de las potestades administrativas es el de legalidad, se entiende que su distribución debe estar plasmada en la legislación, en este sentido se ha expresado el doctrinario Jorge Zavala (2005):

Esas dosificaciones medidas de poder público formalmente jurídicas, atribuidas a los órganos constitucionales, son las potestades públicas. Las mismas que se diferencian por el ordenamiento jurídico que las regula: el derecho constitucional, el derecho tributario, el derecho Procesal y el Derecho Penal, naciendo así las potestades constitucionales, las potestades tributarias y las potestades punitivas. (pág. 63)

En consecuencia, estas potestades al depender de la ley tanto para la creación de las instituciones llamadas a ejercerlas como para la determinación de sus facultades o atributos se colige que existen potestades diferentes para cada entidad pública. Una de las más importantes para el funcionamiento del estado es la potestad tributaria, que es la facultad de crear, modificar y extinguir tributos. Se trata de una potestad inherente al Estado, opinión que es compartida por José Troya (2008) cuando afirma que: “La potestad tributaria, es decir, la facultad de establecer contribuciones o tributos es propia de los Estados” (pág. 35).



Sin embargo, por la importancia que tiene la potestad tributaria y por el poder arbitrario que pudiere resultar de su aplicación, se la entiende en dos sentidos: “En el primer sentido se habla de poder o potestad tributaria, refiriéndose al poder legislativo que corresponde al Estado, expresión, en último término, de su soberanía” (Pérez de Ayala & González, 1986, pág. 144). Esta necesidad de otorgar al poder legislativo la facultad de crear los tributos encuentra sus raíces históricas en la imposición que hicieron los barones ingleses, a Juan Sin Tierra cuando “El rey no pudo rehusarse a firmar el documento que se le presentó, conocido como Carta Magna. Los barones obtuvieron que la creación de tributos no se hiciera sin su aprobación” (Uckmar, 2002, pág. 11).

Como complemento a la potestad tributaria se presenta a la gestión tributaria que se refiere a las actividades que realizan las entidades de la administración tributaria. En el caso ecuatoriano esta potestad está a cargo del poder ejecutivo que actúa a través de instituciones como el SRI. De esta manera se regula una potestad que, en principio, en atención a la soberanía de los Estados, pudiera considerarse como ilimitada, tal como lo ha hecho notar José Troya (2014):

La potestad tributaria en puridad de doctrinas es ilimitada. A pesar de ello existen límites políticos y jurídicos a su ejercicio. Los primeros se dan por la existencia de otros estados que ejercitan sus potestades de creación de tributos y que, de hecho, mutuamente, ocasionan restricciones en dichas potestades. Los jurídicos atienen a normas del propio sistema jurídico que condicionan y modulan el indicado ejercicio. Tales normas constan en la Constitución y se refieren principalmente a dos ámbitos: al de principios que gobiernan la materia; y, a las políticas tributarias (pág. 125).

Los límites políticos se dan en las relaciones con otros estados, en especial en el ámbito del comercio, en donde los estados firman tratados que incluyen regulaciones en materia aduanera, en impuesto a la renta básica; de donde surgen principios de derecho tributario internacional como: doble imposición, armonización tributaria, etc. Sin embargo, es necesario precisar que, en materia de aranceles, la



potestad tributaria corresponde exclusivamente al ejecutivo, así lo establece la Constitución del Ecuador.

**Art. 305.-** La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.

La razón de esta excepción es la dinámica propia en la que se desarrollan las políticas comerciales de los diferentes estados, permitiendo una respuesta rápida, de manera que “se zanja una antigua discusión y se da solución apropiada a las urgencias del comercio internacional” (Troya, 2014, pág. 121). Por otro lado, los límites jurídicos se refieren al respeto a los principios tributarios consagrados en la Constitución y la ley.

La constitución siguiendo los principios del derecho tributario ha dispuesto que la creación de impuestos corresponda a la asamblea nacional.

**Art. 120.-** La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.

Sin embargo, como lo indica la última parte del citado numeral 7, existen otros entes, aunque con un carácter limitado, que pueden crear tributos. A ellos se refiere la Constitución en los siguientes artículos.

**Art. 264.-** Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:

5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.

**Art. 266.-** Los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos ejercerán las competencias que corresponden a los gobiernos cantonales y todas las que sean aplicables de los gobiernos provinciales y regionales, sin perjuicio de las



adicionales que determine la ley que regule el sistema nacional de competencias. En el ámbito de sus competencias y territorio, y en uso de sus facultades, expedirán ordenanzas distritales.

El carácter limitado de la potestad impositiva de los entes seccionales radica primero: en el territorio en el que tienen competencia; segundo: en el tipo de tributo que pueden imponer, que son las tasas y contribuciones de mejoras; y, tercero: en el instrumento que utilizan que siempre debe ser la ordenanza.

Como se ha visto la potestad tributaria entendida como la capacidad de crear, modificar, o extinguir tributos encuentra su fundamentación directamente en la Constitución, sin perjuicio de ser desarrollada en la legislación, esto denota la importancia de la materia. Sin embargo, sobre la gestión tributaria que constituye la aplicación de la normativa tributaria todavía no se ha dicho nada, por ello, es necesario desarrollar las facultades de la administración tributaria, tema del siguiente acápite.

### *1.2. Facultades de la administración tributaria*

Las facultades de la administración tributaria se encuentran reguladas en el Código Tributario. El artículo 9 se refiere a la potestad tributaria entendida como gestión.

**Art. 9.-** Gestión tributaria. - La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias.

Por su parte el artículo 67 se encarga de definir a las facultades de la administración tributaria.

**Art. 67.-** Facultades de la administración tributaria. - Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la



potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

En consecuencia, para la aplicación de las normas tributarias el artículo 67, antes transcrito, otorga a la administración tributaria facultades que le permiten gestionar los tributos y cumplir de esta forma con la finalidad de recaudar los recursos necesarios para el funcionamiento del estado. Luego, es menester referirse brevemente a cada una de estas facultades.

### Facultad determinadora

El ejercicio de la facultad determinadora se refiere claramente al conjunto de actividades que debe realizar la administración tributaria que consisten en establecer la existencia de un hecho generador, del sujeto obligado, de la base imponible y por último el valor del tributo. Estos elementos son mencionados en la definición de facultad determinadora que se presenta en los artículos 68 y 69 del Código Tributario.

**Art. 68.-** Facultad determinadora. - La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

**Art. 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. Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor





comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha.

En síntesis, esta facultad comprende la capacidad que tiene la administración para determinar, a través de la comprobación del hecho generado, al sujeto y el monto del tributo que debe pagarse. De acuerdo a la normativa tributaria esta comprobación puede provenir del sujeto pasivo, de la administración o de forma mixta. A estas formas conocidas como sistemas de determinación se refieren los siguientes artículos del Código Tributario.

**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.

**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 Dirección Nacional Jurídica Departamento de Normativa 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 se hubiere establecido y notificado el error por la administración.

**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.

De suerte que la labor de la administración tributaria consiste en un proceso de verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Es importante resaltar que cuando la determinación provenga de la administración se



impondrá un recargo del 20% a la obligación principal y podrá hacerse de forma directa o presuntiva. Formas establecidas en el Código Tributario.

**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.

**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.

En consecuencia, se observa que la forma más común para que la administración tributaria determine la existencia de un hecho generador es la directa y solo en el caso de que esta no fuera posible se utilizará la presuntiva. Por último, el Código Tributario se refiere al sistema mixto que comprende elementos de los dos anteriores.

**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.

Facultad resolutive



La facultad resolutoria es la potestad que tiene la administración tributaria de pronunciarse respecto a reclamos, pedidos, consultas o recursos que interpongan los sujetos pasivos en relación a los actos emitidos por la propia administración tributaria. Estas resoluciones en concordancia con el artículo 76 numeral 7 literal L de la Constitución de la República del Ecuador, deberán ser motivadas.

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

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

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 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.

De la misma forma, esta facultad se encuentra relacionada directamente con el derecho general a la impugnación que tienen los ciudadanos respecto a cualquier acto administrativo. Derecho consagrado en el artículo 173 de la carta magna.

**Art. 173.-** Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial

Luego, resulta evidente que la facultad resolutoria se refiere al derecho de impugnación que tienen los contribuyentes en sede administrativa. En este sentido se encuentra definida en el artículo 69 del Código Tributario

**Art. 69.-** Facultad resolutoria. - 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.

#### Facultad sancionadora

Como parte de la potestad sancionadora del estado, al poseer el monopolio del *Ius Puniendi*, se deriva esta facultad sancionadora como la capacidad que tiene la administración tributaria para imponer sanciones de acuerdo a la ley. Dado la importancia que tiene esta potestad en la presente investigación, será desarrollada de forma pormenorizada en el ámbito constitucional y legal. Sin embargo, desde ya se advierte su vinculación al principio de legalidad, tal como lo establece el artículo 70 del Código Tributario que se encarga de definirla.

**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.

#### Facultad recaudadora

La recaudación constituye la fase final en la que la administración tributaria capta los recursos económicos que alimentan el presupuesto general del estado. Esta facultad es ejercida de acuerdo a lo que la ley determine para cada impuesto. Uno de sus elementos importantes es que debe estar a cargo de la autoridad competente, así lo establece el artículo 71 del Código Tributario.

**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.

El Código Tributario establece, además, las formas de cobro que tiene la administración tributaria para hacer efectivo el cobro. Se trata de un proceso conocido como de ejecución de coactiva que implica la emisión de títulos de crédito,



embargo y remate. Temas que por no estar vinculados a los objetivos del presente trabajo no serán desarrollados.

En conclusión, se ha mostrado diáfano que la potestad tributaria se refiere a la capacidad de crear, modificar o extinguir los tributos que corresponde a la asamblea nacional, con la excepción de los entes seccionales que limitadamente pueden imponer tributos. Por otro lado, se ha entendido a la como complemento de la potestad tributaria a la gestión tributaria, que la capacidad de aplicar las normas tributarias a fin de recaudar los recursos económicos necesarios para la aplicación de la política económica y el funcionamiento del estado. Esta gestión corresponde al ejecutivo que lo ejecuta a través de organismos como el SRI.

En consecuencia, la gestión tributaria se desarrolla a través de las facultades de la administración tributaria. Entre estas se encuentra la facultad determinadora que constituye el inicio de la actividad de la administración, con ella se determina la existencia del hecho generador, del sujeto pasivo, de la base imponible y de la cuantía. Sobre estas determinaciones que hace la administración tributaria el contribuyente puede imponer reclamos o recursos que en razón de la facultad resolutoria deberán ser solventadas por la propia administración. Resoluciones que, de acuerdo a la ley y a su facultad sancionadora, podrán incluir sanciones. Todo esto para, finalmente, recaudar los tributos con apego a los principios constitucionales y a la legislación vigente.

## **2. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA POTESTAD SANCIONADORA Y REGLAMENTARIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

### *2.1. Principios constitucionales tributarios*

El ejercicio de las potestades de la administración tributaria presenta límites consagrados en la Constitución en forma de principios, entendidos como lineamientos generales que regulan la materia tributaria. En consecuencia, queda claro que las potestades sancionadora y reglamentaria de la administración tributaria se encuentran supeditadas a dichos principios. Que, de manera expresa,



para el régimen tributario, han sido enumerados en el artículo 300 de la carta magna.

Art. 300.- 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.

Sin embargo, no se debe entender a estos principios como los únicos a la hora de regular el sistema tributario, pues, la relación jurídica que genera dicha normativa implica la creación de derechos y obligaciones que en última instancia significan la protección del contribuyente. Por ello, los principios constitucionales aplicados a la materia tributaria deben entenderse como medios de protección de los contribuyentes frente a la posible arbitrariedad de la administración tributaria en el momento en que aplica sus facultades, incluyendo la potestad reglamentaria y sancionadora. Por lo tanto, siguiendo el criterio Héctor Villegas (1992) se puede considerar que:

El derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales de aquellos países en que éstas existen. Estudia también las normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales y espaciales. (pág. 160)

Sobre la importancia de los principios constitucionales en materia tributaria se han pronunciado los entrevistados, emitiendo los siguientes criterios.

- Los principios establecidos dentro de la constitución en el art 300 y por supuesto en el Código Tributario, no limitan la potestad de la administración pública, al contrario, sirven efectivamente como un elemento importante, primordial dentro



de las actividades tanto de los contribuyentes que son los administrados o sujetos pasivos y por supuesto el sujeto activo (Juan Gálvez).

- Es importante señalar que los principios del derecho tributario marcan los límites de actuación de la administración tributaria, marcan a su vez el camino que la administración tributaria debe seguir para poder, de esta manera, actuar con respeto a los derechos tanto constitucionales como tributarios (Esteban Flores).

- Yo creo que son los límites sustanciales de la administración tributaria, no siempre observados, pero sin lugar a duda deberían ser los límites (Carlos León).

- Los principios del derecho tributario no son otra cosa, sino un límite a este poder tributario que cree que tiene el estado derivado de la soberanía. Entonces, obviamente que estos principios restringen, limitan este poder tributario, esta facultad del estado para imponer tributos, si no hubiera estos límites el estado no tuviera sino su discrecionalidad y propia voluntad para requerir de los ciudadanos cualquier tipo y cualquier monto los ingresos (Boris Barrera).

De todo lo dicho se deduce como corolario que existe principios de derecho tributario y que algunos de esto se encuentran desarrollados en la Constitución. Además, no se refiere solo a los principios referidos al régimen tributario, pues al ser, en última instancia, determinaciones de derechos y obligaciones se encuentran amparadas por todos los principios constitucionales en atención a la naturaleza de prelación que tiene la Constitución respecto a todo el ordenamiento jurídico. Por ello, no será necesario desarrollar todos los principios enumerados en la Constitución, bastará con exponer los más importantes, especialmente aquellos vinculados a las potestades sancionadora y reglamentaria de la administración tributaria. En este sentido, es de resaltar el derecho al debido proceso que será de gran importancia al momento de tratar la potestad sancionadora, así como el principio de legalidad en la determinación de derechos y obligaciones que tiene el contribuyente frente a la administración tributaria.



### *2.1.1. El principio de legalidad*

Al estudiar las potestades administrativas en general se las ha vinculado necesariamente al principio de legalidad, encontrando en este principio su legitimidad a la luz del paradigma del estado de derecho. También se ha mencionado la importancia del mencionado principio a la hora de evitar la arbitrariedad en la imposición de tributos, para lo cual se ha otorgado al congreso la facultad de crearlos, modificarlos o extinguirlos. Por lo tanto, se entiende a este principio como el “modo de manifestación del poder tributario en sus aspectos esenciales es a través de leyes aprobadas por el Congreso de la nación” (Valdés, 1992, pág. 55).

Opinión que es compartida por Héctor Villegas (1992) cuando manifiesta que:

El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo. (pág. 192)

El principio de legalidad referente al régimen tributario se encuentra consagrado en el artículo 301 de la Constitución:

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Del artículo antedicho se colige que los impuestos deberán imponerse, necesariamente, a través de una ley sancionada por la asamblea nacional y como excepción se habla de la imposición de tasas y contribuciones de mejora a cargo de los órganos competentes que, como se sabe, tienen un carácter limitado. En consecuencia, el principio de legalidad como regulación del régimen tributario





constituye una limitación del modo de ejercer la potestad tributaria entendida como la capacidad de crear tributos.

Sin embargo, el régimen tributario no es el único sujeto a reserva de ley, lo es también el derecho sancionador del estado. Así lo determina el numeral 3 del artículo 76 de la Constitución.

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

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

El principio de legalidad, así entendido, hace referencia al viejo aforismo jurídico: *Nullum crimen, nullapoena sine praevialege*. Constituyéndose en un principio general para la seguridad jurídica a través de la cual se garantiza al ciudadano no ser sancionado por un acto u omisión que no haya sido previamente tipificada en la ley como infracción. Su aplicación es de vital importancia en el ámbito tributario en relación a la facultad sancionadora que tiene la administración tributaria, la misma que no podrá ser impuesta sino es en razón de una ley previa.

Acerca del principio de legalidad han opinado funcionarios y abogados vinculados al ámbito tributario.

- Como le había manifestado, el principio de legalidad se encuentra recogido en el artículo 226 de la Constitución de la República, establece que no puede existir sanción sino existe una normativa, en este caso tributaria. Entonces efectivamente la importancia de este tema es la aplicación misma de la norma establecida, es



decir, los funcionarios públicos en este caso de administración tributaria no pueden ejecutar o irse más allá de lo que la ley o la normativa establece (Juan Gálvez).

- Básicamente al igual que en el derecho en general, si es que no hay ley no hay tributo. No podría crearse un tributo sino existe previamente establecida una ley y que entre en vigencia dicha ley siguiendo las condiciones que establece para ello el Código Tributario (Esteban Flores).

- Tratándose de derecho público el principio es fundamental porque nuestra constitución y nuestra legislación establecen que no hay tributo sin una ley que se lo remite y en el caso específico de las sanciones, no puede haber una sanción si esta no está establecida en la ley (Carlos León).

- Es uno de estos principios que limitan el poder tributario y la importancia radica en que los tributos solo pueden ser creados por ley, eso limita el poder tributario (Boris Barrera).

En conclusión, se ha visto como el principio de legalidad en referencia al régimen tributario es entendido como la limitación que tiene la potestad tributaria en el momento de establecer tributos. Por otro lado, el principio de legalidad en relación con el derecho sancionador del estado limita la facultad sancionadora de la administración tributaria, exigiendo que las conductas u omisiones sancionadas se encuentren, de manera previa, tipificadas en la ley. Por ello, resulta evidente, que en razón del principio de legalidad la administración tributaria a través de la potestad reglamentaria derivada del poder ejecutivo no puede operar en estos ámbitos. Es decir, por medio de un reglamento resulta imposible establecer impuestos o determinar sanciones, por ser ambas materias reservadas de la ley.

### *2.1.2. Principio de igualdad*

En materia tributaria el principio de igualdad se separa del ideal expresado en la consigna de la revolución francesa: libertad, igualdad y fraternidad. Aquella idea de igualdad se refiere a que todos los ciudadanos independientemente de su posición



social o económica debían tener el mismo trato de parte de la ley, de manera que esta es considerada como general y abstracta, es decir, aplicable para todos. A pesar de que el numeral 15 del artículo 83 de la Constitución establece de manera general el deber de pagar los tributos, lo cierto es que esta obligación depende de la capacidad contributiva.

**Art. 83.-** Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los 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.

Tal es la opinión de José Troya (2014) cuando afirma que:

La verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva, No puede ser que todos se sujeten a igual gravamen, sino que, antes bien, se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que, el sacrificio que comporta la tributación sea similar para todos los contribuyentes. (pág. 130)

Este principio se relaciona con la facultad determinadora que tiene la administración tributaria, por lo tanto, solo al comprobarse la existencia de un hecho generador se puede determinar la obligación de pago de un tributo. Esta capacidad contributiva tiene que ver con la capacidad de pago del contribuyente, por lo cual, el principio de igualdad ante a la ley se entenderá siempre como igualdad en las mismas condiciones. Por ello, como parte del principio de igualdad se deberá considerar a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y en este sentido, en relación al ámbito tributario, se debe entender el numeral 2 del artículo 11 de la Constitución.

**Art. 11.-** El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

2. Todas las personas son iguales y gozaran de los mismos derechos, deberes y oportunidades.



Para Héctor Villegas (1992):

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura. (pág. 201)

En conclusión, el principio de igualdad garantiza que todas las personas que estén en la capacidad de contribuir con el pago de los impuestos deberán hacerlo sin excepción, al momento de verificarse la existencia de un hecho generador. Y, por otro lado, diferencia a aquellos ciudadanos que por su baja producción económica no deben contribuir con determinados impuestos, al no comprobarse en ellos el hecho generador.

### *2.1.3. Principio de proporcionalidad*

El principio de proporcionalidad se relaciona con el principio de igualdad en cuanto ambos se refieren a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. El principio de proporcionalidad determina que para fijar la cuantía que debe pagar el contribuyente se debe aplicar una escala en relación a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Este principio tiene como finalidad proteger el patrimonio personal del contribuyente, evitando que el ejercicio de la potestad tributaria se convierta en una actividad confiscatoria del estado. En este sentido se ha expresado Héctor Villegas (1992) aduciendo que:

Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea "en proporción" a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte "desproporcionado" en relación a ella. (pág. 206)



El principio de proporcionalidad está relacionado con el principio de progresividad que exige gradualidad al momento de determinar los tributos, de forma que, al aumentar el valor sobre un mismo hecho generador, también sea mayor el porcentaje con el que debe aportar el contribuyente. Buscando, en última instancia, que el sacrificio de los contribuyentes en el pago de tributos sea equitativo. Los argumentos que fundamentan este principio se refieren a la distribución de la riqueza que es necesaria para el progreso de las sociedades y la equiparación de oportunidades. Sin embargo, tanto el principio de proporcionalidad como el de progresividad solo son aplicables en los impuestos directos que toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Por ello, la Constitución de la República, al anunciar los principios de la administración tributaria añade que se priorizaran los impuestos directos.

En conclusión, se ha mostrado la vinculación entre los principios tributarios de: Igualdad, Proporcionalidad, no confiscatoriedad y progresividad. Todos estos principios tienen como finalidad proteger los derechos del contribuyente y son aplicables para regular tanto la potestad reglamentaria como la potestad sancionadora de la administración tributaria. Toma particular importancia el principio de proporcionalidad al establecer las sanciones tributarias, que de acuerdo al referido principio deberá guardar relación con la gravedad de la infracción o la falta reglamentaria y situarse dentro de los límites determinados por la ley.

En este sentido, el entrevistado Esteban Flores manifiesta: “el principio de proporcionalidad lo que busca es que se pague siempre la misma proporción en función del gasto, ejemplo: un impuesto que es proporcional por excelencia, estamos hablando de un impuesto de valor agregado a diferencia de un impuesto progresivo que sería mayor capacidad contributiva mayor impuesto, el impuesto a la renta ese si sería un impuesto progresivo” (Esteban Flores).



#### *2.1.4. Derecho a la defensa*

Al analizar la sanción tributaria como parte de la potestad sancionadora del estado que ejerce el *Ius Puniendi*, se concluyó que la potestad sancionadora de la administración tributaria era parte de él y, por lo tanto, los principios aplicables al derecho penal lo eran también para el ámbito sancionador administrativo. Uno de los principios más importantes es el del debido proceso, cuyos elementos otorgan validez a un proceso sancionador. Por tanto, no se puede aplicar una sanción sino es a través de un proceso que respete un conjunto de derechos y que haya sido establecido de manera previa en la ley. Este principio se encuentra ampliamente desarrollado en el artículo 76 de la Carta Magna:

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

1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.
2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.
3. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.
4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.
5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun



cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.

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

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

a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.

b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.

c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.

d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento.

e) Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto.

f) Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento.

g) En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor.



h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.

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

j) Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder al interrogatorio respectivo.

k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.

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 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.

m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos. (Constitución de la República del Ecuador, 2016)

El último numeral del artículo transcrito establece el derecho a la defensa que tiene el procesado en todos los casos e instancias. El derecho a la defensa garantiza otros derechos como el derecho a la contradicción, convirtiendo al proceso en una exposición dialéctica de argumentos jurídicos y hechos. Determinando la igualdad de condiciones y el principio de inocencia como derechos fundamentales del procesado en todo proceso. En este sentido Jorge Vázquez (1996) lo ha definido como:





El poder junto con el de la acción y la jurisdicción, para la válida realización penal, ello en razón de que estos poderes son los que dirigen la actividad de los sujetos procesales en todo el proceso, pero que tienen a su vez una existencia previa al mismo, ya que su fuente es de índole sustantiva constitucional. (pág. 139)

En consecuencia, se trata de un derecho inherente a todo proceso que determine derechos y obligaciones. En el ámbito administrativo y en particular tributario, este derecho se convierte en fundamental a la hora de determinar los procesos sancionatorios por parte de la administración tributaria, teniendo en cuenta que en ninguna de sus etapas se podrá dejar al contribuyente en indefensión.

### **3. TRATAMIENTO JURÍDICO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO**

El código tributario es el principal cuerpo normativo en materia tributaria, determina de manera general la relación jurídica entre el contribuyente y el Estado manera general. Además, es aplicable para todos los tributos, así lo establece el artículo 1 del Código Tributario.

**Art. 1.-** Ámbito de aplicación. - Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Dirección Nacional Jurídica Departamento de Normativa Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora. (Código Tributario, 2016)

La regulación de la relación entre los sujetos activos y los contribuyentes, en razón de la jerarquía constitucional, se la hace en atención de los principios constitucionales tributarios. Uno de los más importantes en esta materia, como ya se había indicado al tratar el principio de legalidad, es el de reserva legal que es aplicable para la imposición de tributos. A esto se refiere el artículo 4 del Código tributario al determinar los elementos que deben contener las leyes tributarias.



**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. (Código Tributario, 2016)

Estos elementos aluden indefectiblemente al principio de legalidad, que implica la existencia previa del tributo en una ley. Principio que de manera taxativa junto a otros principios que rigen en materia tributaria se halla expuesto en el artículo 5 del Código Tributario.

**Art. 5.-** Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. (Código Tributario, 2016)

Todos estos principios se interrelacionan y se complementan con los principios constitucionales, que regulan toda la actividad de la administración tributaria. Una de las principales facultades, aun sin ser propiamente suya, que tiene la administración tributaria es la facultad reglamentaria, que por norma general corresponde al titular del poder ejecutivo. No obstante, para poder lograr el funcionamiento efectivo de la administración tributaria se ha hecho una delegación de dicha facultad, con carácter limitado, a favor del Director General del SRI y del Gerente General de la CAE. Así lo determina el artículo 7 del Código Tributario.

**Art. 7.-** Facultad reglamentaria. - Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella. En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a



pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal. (Código Tributario, 2016)

Sin embargo, la norma es clara al mostrar la jerarquía que la ley tiene sobre el reglamento, haciendo prevalecer el principio de legalidad y resaltando su carácter de complementariedad. En consecuencia, los reglamentos que emita la administración tributaria deberán guardar concordancia con las normas legales y constitucionales, impidiéndole crear tributos o sanciones. Es más, se establece la responsabilidad del funcionario que incurra en esta prohibición. La potestad reglamentaria de la administración tributaria de acuerdo al artículo 10 del código tributario es impugnabile.

**Art. 10.-** Actividad reglada e impugnabile.- El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley. (Código Tributario, 2016)

Como conclusión previa se puede destacar que, en ejercicio de la potestad reglamentaria, en razón del principio de reserva legal, no puede establecer o crear sanciones. Luego, la potestad sancionadora debe fundamentarse necesariamente en la ley.

Al analizar la facultad sancionadora de la administración tributaria se la definió como la capacidad que tiene para establecer la existencia de infracciones, juzgarlas e imponer sanciones de acuerdo con la ley. Dentro de esta potestad, en materia tributaria, hay que distinguir entre los delitos y las infracciones. Los primeros están determinados en el Código Orgánico Integral Penal y, como es obvio, no corresponde a sede administrativa sino a la judicial. Por su parte, las infracciones tributarias, al corresponder a la sede administrativa se encuentran reguladas en el Código Tributario.



**Art. 314.-** Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión (Código Tributario, 2016)

El concepto de infracción tributaria implica que para que exista una infracción tributaria, esta debe estar previamente establecida en la norma, de manera que la acción u omisión este descrita como infracción. Sin embargo, la clasificación de las infracciones que hace el artículo 315 del Código Tributario, parece determinar dos ámbitos distintos para las infracciones.

**Art. 315.-** Clases de infracciones. - Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general. (Código Tributario, 2016)

Al clasificar las infracciones se determina que existen contravenciones y faltas reglamentarias. Las primeras se constituyen por la violación a una ley tributaria las segundas a la inobservancia de los reglamentos o demás normas secundarias. El artículo 328 del Código Tributario ha definido a las contravenciones como las acciones u omisiones de los contribuyentes, 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. Por su parte, el artículo 351 del mismo Código dictamina 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.



El artículo 316 del Código Tributario postula que, para aplicar las sanciones, tanto para contravenciones como para faltas reglamentarias será suficiente con la trasgresión de la norma.

Respecto a las sanciones el Artículo 323 determina que:

**Art. 323.-** Penas aplicables. - Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

a) Multa; b) Clausura del establecimiento o negocio; Dirección Nacional Jurídica Departamento de Normativa c) Suspensión de actividades; d) Decomiso; e) Incautación definitiva; f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; y, h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.

Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron. Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores. (Código Tributario, 2016)

De todos estos tipos de sanciones la más común es la multa que, como se ha dicho anteriormente, constituye una sanción pecuniaria. Se trata de una sanción que castiga a los contribuyentes que no han cumplido con su obligación tributaria. Sobre la cuantía de este tipo de sanciones se ha pronunciado la ley, dejando un margen de aplicación tanto para las contravenciones como para las faltas reglamentarias.

**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.

Art. ...- Sanciones por Faltas Reglamentarias. - Las faltas reglamentarias serán sancionadas con una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.000 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que, para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas. El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron.

**Art. 352.-** Cumplimiento de obligaciones.- El pago de las multas impuestas por faltas reglamentarias, no exime al infractor del cumplimiento de los procedimientos, requisitos u obligaciones por cuya omisión fue sancionado. (Código Tributario, 2016)

En conclusión, dentro del ámbito administrativo tributario existen las infracciones tributarias, que de acuerdo a su concepto se trata de acciones u omisiones que deben estar determinados de manera previa como infracciones en la ley. Estas infracciones se dividen en contravenciones o en faltas reglamentarias, en razón del tipo de norma que vulneren, aclarando que para aplicar una sanción basta con la trasgresión de la norma. Lo que conlleva a una contradicción con el principio de legalidad presente en el concepto de infracción tributaria, pues si esta exige que la conducta y la sanción a imponerse se encuentren tipificadas en la ley; al determinar que basta con la trasgresión de la ley y, más grave aún, del reglamento se puede imponer una sanción se podría estar vulnerando el principio de legalidad que por ser materia reservada tienen las sanciones.



#### **4. OTRAS NORMAS APLICABLES**

##### *4.1. Ley de Creación del SRI*

Al trabajar ampliamente acerca del principio de legalidad se estableció que, en virtud de este principio en el estado de derecho, las potestades administrativas debían ser otorgadas a los diferentes órganos siempre a través de una ley. Añadiendo, que la creación del órgano administrativo también está sujeto a este principio y, por lo tanto, encontrará su origen en una ley. Esta ley determinará sus funciones su finalidad, sus atribuciones y su organización. En este contexto se ha emitido la ley de creación del SRI, otorgándole la administración tributaria central. En este sentido es resaltable el artículo 1 que se refiere a su naturaleza.

**Art. 1.- Naturaleza.** - Créase el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo. (Ley de creación del SRI, 2016)

El artículo 2 determina las facultades. De las cuales es preciso mencionar el numeral 6 que faculta al SRI para imponer sanciones.

**Art. 2.- Facultades.-** El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones: 1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República; 2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad; 3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria; 4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley; 5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro; 6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley; 7. Establecer



y mantener el sistema estadístico tributario nacional; 8.- Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial; 9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y, 10. Las demás que le asignen las leyes. (Ley de creación del SRI, 2016)

Por otra parte, el artículo 8 se refiere a la facultad que tiene el Director del Servicio de Rentas Internas para emitir resoluciones con carácter general y obligatorio. Disposición que se encuadra dentro de la facultad reglamentaria, con carácter limitado, que tiene este órgano administrativo tributario.

**Art. 8.-** Resoluciones de aplicación general. - El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su Dirección Nacional Jurídica Departamento de Normativa administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad es indelegable. (Ley de creación del SRI, 2016)

Uno de los aspectos importantes mencionados por el artículo transcrito es el carácter de complementariedad que tienen los circulares emitidos por el Director del SRI, cuya finalidad, exclusivamente, debe ser viabilizar la aplicación de la ley o el reglamento. Además, al ser estas disposiciones de carácter general y obligatorio tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes, para lograr la seguridad jurídica, se ha ordenado que estas disposiciones sean publicadas en el registro oficial.





#### *4.2. Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias*

Dado que el Código Tributario, como se ha analizado, establece un margen para la determinación de la cuantía tanto para contravenciones como para faltas reglamentarias. El SRI con la finalidad de unificar los criterios y lograr la armonía al momento de imponer las sanciones pecuniarias ha emitido el Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias. El objetivo del Instructivo es “Implantar un modelo sancionatorio que gradúe la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, y por segmento o estrato de contribuyente, atiende principios de legalidad, equidad y proporcionalidad” (Internas, Servicio de Rentas, 2016, pág. 4).

En consecuencia, las categorías que regularán la cuantía de la sanción serán determinadas, en primer lugar, por el tipo de infracción y seguidamente por el estrato del contribuyente. Por ello el propio Instructivo determina su alcance al señalar que: “El presente documento describe la determinación de cuantías de sanciones pecuniarias por contravención y faltas reglamentarias” (Internas, Servicio de Rentas, 2016, pág. 4). Además, para determinar su aplicación, determina sus normativas específicas:

- a) Las normas generales y procedimientos de este documento son de aplicación obligatoria para todos los servidores del SRI a nivel nacional, en tanto guarden conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y resoluciones vigentes al momento de ejecutarse el respectivo procedimiento. En el caso de cambios o modificaciones en dicho marco normativo, tales normas vigentes prevalecen sobre las disposiciones aquí contenidas.
- b) Todos los aspectos que no se encuentren normados de forma expresa en este Instructivo deberán ser complementados o suplidos por las disposiciones del marco normativo vigente.
- c) El presente documento será de aplicación nacional, y se encuentra bajo la responsabilidad del Departamento de Prevención de Infracciones de la Dirección Nacional, quien definirá los lineamientos referentes a este instructivo. En caso de



existir sugerencias por parte de las Direcciones Regionales o Provinciales, éstas serán remitidas al Departamento de Prevención de Infracciones para su análisis y posterior actualización.

d) El Departamento de Prevención de Infracciones velará por el debido cumplimiento de las disposiciones impartidas en el presente documento. (Internas, Servicio de Rentas, 2016, pág. 5)

Estas disposiciones hacen referencia al carácter general y obligatorio que tiene el instructivo. Para la estratificación de los sujetos pasivos se ha considerado a los siguientes:

- Contribuyentes especiales.
- Sociedades con fines de lucro.
- Personas naturales obligadas a llevar contabilidad.
- Personas no obligadas a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro.

Teniendo cada uno ellos una sanción diferente. También, para la aplicación de sanciones correspondientes a contravenciones y faltas reglamentarias se han establecido categorías, en razón de su gravedad. Lo que, finalmente, lleva a fijar la cuantía de la sanción, según se detalla en los siguientes cuadros:

Cuadro 1

**CUANTÍAS DE MULTAS PARA CONTRAVENCIONES:**

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



Cuadro 2

**CUANTÍAS DE MULTAS PARA FALTAS REGLAMENTARIAS:**

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

Los elementos de la primera categoría se encuentran definidos en la normativa tributaria. No ocurre lo mismo con la segunda categoría que clasifica a las infracciones tributarias en Tipo A, B y C. Por ello, junto con el instructivo se expidió un anexo que determina el tipo al que perteneces las contravenciones y las faltas reglamentarias. Sin embargo, al desarrollar la disposición constante en el artículo 316 del Código Tributario, que indica que las sanciones se aplicarán por la simple transgresión de la ley o el reglamento. Lo cual implica que no es necesario que la conducta este tipificada como infracción. De este orden de ideas se colige que el aludido artículo faculta a la potestad al director del SRI en ejercicio de su potestad reglamentaria, ha determinar sanciones sobre cualquier disposición reglamentaria o legal.

No obstante, a lo largo de esta investigación ha quedado claro el carácter reservado que tienen las sanciones en razón del principio de legalidad. Por ello no es dable que a través de un reglamento se determinen sanciones específicas, cuando la intención del legislador al emitir la ley era la de darle al funcionario sancionador la discrecionalidad suficiente para valorar las particularidades de cada conducta que se juzga y de acuerdo a cada caso establecer las sanciones necesarias.

Esto ha quedado demostrado por los jueces del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.3, al plantear (ver sentencia completa en Anexo 2):



...la discrecionalidad en el caso que nos ocupa, es esa libertad que tiene el administrador, para señalar el monto de la sanción, de entre un rango establecido previamente en la ley, libertad esta que no puede convertirse en arbitrariedad, para lo cual debe ser controlada. Ciertamente es que la potestad discrecional es de orden legal, pues nace de la ley, pero también es cierto, que esa libertad que tiene el administrador debe ser aplicada con una correcta y justa valoración de los hechos, caso contrario se caería en arbitrariedad, potestad esta que no es de índole legal; la discrecionalidad debe necesariamente empatarse con el principio de razonabilidad, por el cual todo acto debe tener una razón motivo o causa, y a la vez motivación; entonces, la única forma de establecer cuando una actuación administrativa es discrecional y no arbitraria, es la motivación. (Impugnación de Resolución Administrativa de la autoridad tributaria, 2011)

En este sentido se ha expresado que:

El Servicio de Rentas Internas ha creado un instructivo de sanciones y faltas pecuniarias para más o menos graduar la imposición o para establecer que multa se debe imponer a tales o cuales faltas reglamentarias o contravenciones. Este instructivo sin lugar a duda constituiría un acto ilegal de la administración tributaria, en primer lugar, porque el análisis para la imposición de una multa debería ser por caso concreto, por cada caso individual y no ponerlos a todos los casos en una canasta sin hacer un análisis pormenorizado, individualizado. (Carlos León)

Como corolario de todo lo expuesto se deduce que el artículo 316 del Código Tributario atenta contra el principio de legalidad al derivar la determinación de sanciones a la facultad reglamentaria. En este sentido, habría que cuestionar la constitucionalidad de la norma, pues, como se ha visto, el reglamento solo debe tener un carácter complementario y no puede de ninguna manera crear sanciones. Siempre en atención al principio de legalidad, pues, “de ninguna manera la pirámide de Kelsen ha cambiado como pretende el instructivo.” (Carlos León)



## CAPÍTULO III ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL

### 1. DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL

#### 1.1. Definición y régimen jurídico

Al analizar la potestad tributaria se ha señalado que su aplicación debe canalizarse a través de la administración. En consecuencia, al hablar de administración tributaria se hace referencia a la parte de la administración pública que se ocupa de la aplicación de las normas tributarias, de acuerdo a las facultades que les otorga el Código Tributario. Dentro de estas facultades se encuentran la potestad sancionadora y la potestad reglamentaria. Lo que significa que es esta parte de la administración pública la encargada de aplicar las sanciones a los contribuyentes y de emitir instructivos como el señalado para la aplicación de multas tributarias. Sin embargo, es necesario resaltar que los actos de la administración tributaria no son discrecionales, sino que, se supeditan a la Constitución y la ley. A esto se refiere José Troya (2014) cuando afirma que: “La administración tributaria es administración pública y por ello se encuentra supeditada a las normas constitucionales que versan sobre esta última” (pág. 205).

La Constitución de la República del Ecuador en el primer inciso del artículo 141 señala que la responsabilidad de la administración pública corresponde al Presidente de la República:

**Art. 141.-** La Presidenta o Presidente de la República ejerce la Función Ejecutiva, es el Jefe del Estado y de Gobierno y responsable de la administración pública.

No obstante, como es evidente, el jefe de la función ejecutiva no puede ocuparse personalmente de todos los asuntos de la administración pública. Por ello, el citado artículo, determina que la función ejecutiva está integrada por todos los organismos necesarios para el cumplimiento de las políticas públicas. Sobre este punto el



numeral cinco del artículo 147, determina que la creación de estos órganos se realizará a través de decretos.

**Art. 147.-** Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley:

5. Dirigir la administración pública en forma desconcentrada y expedir los decretos necesarios para su integración, organización, regulación y control.

En concordancia con el principio de desconcentración anunciada por la norma constitucional, el Código Tributario distingue tres sectores dentro de la administración tributaria, a saber: Administración tributaria central, administración tributaria seccional y administración tributaria de excepción.

**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.

**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. 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.

**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.

De estos tipos de administración tributaria el más importante por su ámbito y potestades es la administración tributaria central. Su dirección corresponde al Presidente de la República y se ejerce a través de dos órganos: El Servicio de Rentas Internas que se encarga de los tributos internos y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador cuyo ámbito es el comercio exterior. En este sentido se puede afirmar con José Troya (2014) que:

La administración tributaria central, cuya alta dirección corresponde al Presidente de la República, se ha de ejercer a través del organismo que la ley establezca, según el artículo 64 del Código Tributario. En materia aduanera se estará a lo que diga la ley de la materia. La administración tributaria central corresponde al estado y se vierte en la que corresponde a los impuestos internos y la que concierne a los impuestos al comercio exterior. (pág. 207)

De todo lo expuesto se aprecia que la potestad sancionadora y reglamentaria de forma limitada, corresponde al SRI como organismo de la administración tributaria central. A pesar de que ya se ha tratado la Ley de creación del SRI es menester determinar algunas de sus características como un órgano autónomo de la administración tributario.

### *1.2. El servicio de Rentas Internas*

El SRI como órgano público de la administración tributaria central se ocupa de gestionar los tributos internos del estado. Para llevar a cabo esta labor cuenta con una serie de características que se expresan en su definición: “Es una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios y jurisdicción nacional” (Troya, 2014, pág. 207). De todas estas características la más significativa es la autonomía que contiene a todas la demás. Esta autonomía es necesaria, por ejemplo, para garantizar la correcta aplicación de las normas tributarias en relación a personas o sectores cercanos al poder ejecutivo.



Sin embargo, no se debe entender a la autonomía como una capacidad de auto organización absoluta de la institución. Pues, las políticas que ejecuta están, en su mayoría, determinadas por los ministerios y por el Presidente de la República y su máxima autoridad, el Director del SRI, es designado también por el titular del poder ejecutivo.

En consecuencia, al director del SRI le corresponde la aplicación de los tributos. Dentro de esta potestad tiene atribuciones exclusivas, las mismas que han sido enumeradas por José Troya (2014): “Al director general del SRI le corresponde en forma exclusiva y excluyente absolver consultas, expedir resoluciones en revisión y expedir actos normativos de carácter general. Puede delegar sus funciones excepto las antes indicadas” (pág. 209). Estas consideraciones resultan importantes, pues, a través de ellas se puede establecer que la potestad reglamentaria debe ser ejercida por el director general del SRI y dentro de la potestad sancionadora, en los recursos de revisión, será esta la autoridad competente.

## **2. PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO**

### *2.1. Sustanciación*

La administración tributaria central ejerce la potestad sancionadora a través de los procedimientos administrativos establecidos en el Código Tributario y, por lo tanto, sujetos al principio de legalidad. Bajo esta premisa se puede analizar el proceso de aplicación de las sanciones tributarias atendiendo a los derechos que tienen los contribuyentes.

Como se vio al tratar el Código Tributario la administración tributaria tiene la potestad para sancionar las infracciones tributarias de carácter administrativo, las mismas que se instituyen como contravenciones o faltas reglamentarias. Para estas la ley tributaria establece una sanción de carácter pecuniario, fijando un rango de mínimos y máximos. Y al no estar regulado específicamente estos montos, es la propia administración tributaria la que, ejerciendo su facultad reglamentaria, ha expedido el instructivo para la aplicación de sanciones y faltas pecuniarias. En





consecuencia, el referido instructivo establece sanciones para las contravenciones que van desde los 30 hasta los 1500 dólares, mientras que el máximo para las faltas reglamentarias es de 1000 dólares.

Tomando en cuenta estas consideraciones una vez que el funcionario competente, que es el departamento de prevención de infracciones del SRI, tenga conocimiento de una infracción tributaria, sea esta contravención o falta reglamentaria, se procederá a la verificación a través de un procedimiento sumario con la obligación de notificar al infractor concediéndole el de 5 días para que pueda ejercer su derecho a la defensa con la presentación de las pruebas necesarias. Después de concluir este término este departamento deberá dictar una resolución motivada determinando el monto de la sanción o, en su defecto, una vez se han analizado las pruebas presentadas por el infractor, una resolución absolutoria.

El periodo probatorio implica que la administración tributaria debe reunir elementos de convicción para poder determinar si el contribuyente ha cometido una infracción tributaria. En este sentido también se deberá valorar las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, considerando siempre el principio de presunción de inocencia como una de las garantías básicas del debido proceso que debe aplicarse en todo proceso sancionatorio. Para esto es importante la notificación que la administración tributaria está obligada hacer pues de lo contrario el presunto infractor no podría ejercer su derecho a la defensa.

Como parte del derecho a la motivación se debe entender que en caso de imponerse una sanción, se deberá especificar la relación entre el hecho y la norma jurídica que prescribe su sanción, además, en atención al principio de proporcionalidad y el de no confiscación la administración tributaria deberá fijar el monto de la multa de acuerdo a la regulación primero de la ley tributaria que establece los mínimos y máximo; y, segundo, del instructivo para la aplicación de sanciones expedido por la misma entidad. Sin embargo, si a pesar de estos derechos que amparan al sujeto pasivo este creyera que sus derechos han sido afectados podría, dentro de la propia administración tributaria interponer recursos.



## 2.2. Recursos administrativos tributarios

Los recursos en materia administrativa tributaria se derivan del derecho a la impugnación que tiene rango constitucional. En este sentido, todos los actos administrativos tributarios pueden ser impugnados por los contribuyentes, cuando consideren que se han vulnerado sus derechos. Esta impugnación puede hacerse tanto en vía judicial como en sede administrativa. En el primer caso se inicia un proceso contencioso tributario de acuerdo a las disposiciones del COGEP. Por otro lado, para la impugnación de las resoluciones que impongan una multa en sede administrativa se puede presentar un reclamo administrativo o un recurso de revisión. El recurso de revisión se encuentra determinado en el artículo 140 del Código Tributario

Art. 140.- Clases de recursos. - Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa:

- 1.- De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto, según los artículos 64, 65 y 66 de este Código; y,
- 2.- De apelación en el procedimiento de ejecución. (Código Tributario, 2016)

De los recursos que enuncia el artículo antes transcrito, para la impugnación de la resolución que determine la imposición de una sanción, solo es aplicable el recurso de revisión, sobre este el artículo 143 del Código Tributario prevé los casos en los que se puede presentar.

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;



3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;

4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 (163) del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;

5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,

6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución. (Código Tributario, 2016)

Todas estas casuales implican que se han vulnerado los derechos de los contribuyentes por errores de hecho o de derecho y se puede iniciar el proceso de revisión tanto por petición de la parte interesada como de oficio. La máxima autoridad del organismo ante el cual se tramite será la que tenga competencia para conocer y sustanciar el proceso. Dependiendo si se trata de un error de hecho o de derecho, en el primer caso, se deberá abrir un proceso sumario a fin de presentar las pruebas necesarias para la comprobación del hecho. Este sumario concluirá dentro de un plazo no menor a cinco días y no mayor a veinte días. Una vez concluido el sumario, la autoridad competente tiene el plazo de noventa días para expedir una resolución en la que confirme, invalide, modifique o sustituya el acto revisado.



Otra de las acciones de impugnación que puede presentar el afectado frente a la resolución que determine una sanción es la queja ante el superior jerárquico, que se encuentra determinado en el artículo 141 del Código Tributario:

Art. 141.- Queja ante el superior jerárquico.- El contribuyente o responsable y todo el que presente una reclamación o petición ante un funcionario o dependencia de la administración tributaria, y no fuere atendido en los plazos legales, sin perjuicio de su derecho a formular la acción que corresponda por silencio administrativo, podrá presentar su queja ante la autoridad administrativa jerárquicamente superior, la que correrá traslado de ella al funcionario contra el que se la formula por el plazo de tres días, y con la contestación o en rebeldía, dictará resolución en los cinco días subsiguientes. (Código Tributario, 2016)

Esta acción que no constituye propiamente un recurso implica la presentación de un reclamo que en caso de no ser atendido se interpondrá una queja ante el superior. Como se ve es una alternativa a los efectos del silencio administrativo. Sin embargo, esta acción no suspende la competencia de la autoridad, sino que, se trata de una valoración que hace el superior jerárquico acerca de la actuación del inferior. En este sentido, el reclamo realizado inicialmente puede ser considerado como un medio de impugnación ante la resolución sancionatoria de la administración tributaria.

### *2.3. Insinuación del principio de Legalidad en aplicación de las sanciones tributarias*

Una vez se ha analizado el proceso de aplicación de sanciones por parte de la administración tributaria es importante determinar si en este proceso se cumplen los principios propios de la potestad tributaria y, en especial, el principio de legalidad. Como se ha visto la potestad tributaria como medida de poder de la administración pública se rige por una serie de principios que la limitan, por ello:

Es importante señalar que los principios del derecho tributario marcan los límites de actuación de la administración tributaria, marcan a su vez el camino que la administración tributaria debe seguir para poder, de esta manera, actuar con



respeto a los derechos, tanto constitucionales como tributarios, consagrados en nuestra legislación. (Esteban Flores)

En este sentido, en todo el proceso de aplicación de sanciones tributarias que hace la administración tributaria se deben observar todos los principios relacionados con la protección del administrado. En relación al principio de legalidad es importante señalar la reserva legal que tiene, en la legislación ecuatoriana, tanto la creación de tributos como la tipificación de sanciones, por lo cual “los funcionarios públicos en este caso de administración tributaria no pueden ejecutar o irse más allá de lo que la ley o la normativa establece” (Juan Gálvez). En cuanto a la creación de tributos queda claro que solo es posible a través de un procedimiento específico cuya máxima característica es que debe estar determinado en la ley. En este orden de ideas se ha dicho que:

Tratándose de derecho público el principio de legalidad es fundamental porque nuestra constitución y nuestra legislación establecen que no hay tributo sin una ley que se lo remite y en el caso específico de las sanciones, no puede haber una sanción si esta no está establecida en la ley. (Carlos León)

Ahora bien, es diáfano que en relación al principio de legalidad la administración tributaria a través de su facultad reglamentaria limitada no puede ni crear tributos, ni sanciones de ningún tipo. Es necesario considerar que:

Todas las facultades de administración tributaria tienen que seguir un proceso reglado, al igual que la facultad determinadora es un proceso reglado y la facultad reglamentaria también tiene ciertos lineamientos que tienen que ser respetados por parte de la administración tributaria. (Esteban Flores)

Estos lineamientos implican el carácter limitado que tiene la facultad reglamentaria. Pues, de acuerdo a lo señalado a lo largo de este trabajo, esta facultad corresponde al poder ejecutivo. En consecuencia, “la potestad que tiene la administración no puede reglamentar como tal, pero si a través de resoluciones, que son actos administrativos validos a nivel nacional, de establecer una serie de



instructivos u oficios” (Juan Gálvez). No obstante, en relación a esta competencia, la administración tributaria “de ninguna manera no puede crear sanciones, las sanciones se generan por el incumplimiento de reglamentos, se generan por el incumplimiento de leyes, de ahí las faltas reglamentarias, de ahí las contravenciones” (Carlos León). Por ello, el ámbito de reglamentación del Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias es la determinación de la cuantía de las multas comprendida dentro del rango que establece el Código Tributario.

En el proceso de aplicación de sanciones además de la correcta aplicación del instructivo, para garantizar el derecho al debido proceso y a la defensa que tienen los contribuyentes es importante denotar dos hechos. El primero de ellos es que

En materia de contravenciones y faltas reglamentarias no existe un tercero imparcial que juzgue, el que juzga es el mismo perjudicado, entre comillas, la administración tributaria es sujeto activo de los tributos encargado del cobro de los mismos y las contravenciones reglamentarias están marcadas como una manera de sancionar en conductas que afectan a este espíritu de gestión en cuanto a cobro y recaudación. (Boris Barrera)

Esta doble funcionalidad de la administración tributaria implica que en el proceso sancionatorio exista un prejuizgamiento por parte de la autoridad encargada de la sustanciación de la sanción a nivel administrativo. Otro de los hechos importantes que no garantizan el derecho a la defensa del sujeto pasivo es la forma en cómo se realiza la notificación, que no garantiza en ninguna medida que el afectado tenga conocimiento del proceso sancionatorio iniciado en su contra. Por ello:

No se puede pretender que (el contribuyente) ha sido notificado de un acto cuando fue enviado a su correo electrónico y no tuvo conocimiento real de la notificación, si ha pasado los cinco días ya no tuvo su derecho a la defensa. Entonces de que debido proceso estamos hablando por más supuesta notificación que se hubiera dado. (Boris Barrera)



Luego, resulta evidente que la falta de notificación implica la indefensión del afectado, pues no podrá presentar las pruebas necesarias para demostrar la inexistencia del acto u omisión que se pretende sancionar.

Como corolario de todo lo expuesto se colige que los principios que forman parte del debido proceso y que deben ser observados en todo proceso que determine sanciones son vulnerados en la aplicación de las sanciones tributarias. De lo manifestado se desprende ejemplos de sentencias donde se aprecian la vulneración de las garantías básicas consagradas en la Constitución que sustentan el debido proceso, como la falta de motivación, la de proporcionalidad y el abuso de la discrecionalidad.

Tal es el caso de las sentencias dictadas por los jueces en los juicios número 01501-2011-0103; 01501-2011-0159; Casación 17751-2014-0443, en los cuales se evidencia esta problemática donde el fallo favorece a los contribuyentes. Sin embargo, en el juicio número 01501-2012-0107, el juez falla a favor del SRI, pero reconoce en la parte final de la sentencia que el instructivo no ha sido objeto de suspensión de sus efectos por declaratoria de inconstitucionalidad teniendo plena vigencia (ver Anexo 2).

En el momento en que, a través de un instructivo, se determina el valor económico de la sanción que debe imponer el funcionario que sustancia la causa se atenta contra el principio de legalidad. En consecuencia, el instructivo para la aplicación de sanciones tributarias quebranta la intención del legislador de dar al funcionario de la administración tributario un margen para que, de acuerdo a las circunstancias del caso particular, determine el valor económico de la sanción, después de haber seguido el proceso pertinente. Luego, al graduar las sanciones se constriñe al funcionario a aplicar el instructivo impidiendo que exista un análisis particular para cada caso.



## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El desarrollo del presente trabajo de investigación ha permitido formular las siguientes conclusiones:

- El Estado de derecho que surge en la revolución francesa supone un cambio de paradigma en la organización estructural del estado. El poder se reparte en toda la administración pública, tomando como principio fundamental al principio de legalidad cuya función es determinar límites a los diferentes poderes.
- Las potestades administrativas son la justificación formal de poder, que es distribuido en los distintos órganos de la administración pública. Además, se refiere a la finalidad por la cual es otorgado, que no puede ser otra que el beneficio de la comunidad.
- La naturaleza jurídica de las potestades administrativas es distinta que la de los derechos subjetivos. La principal diferencia se refiere al origen, mientras que las potestades administrativas se originan necesariamente en el orden jurídico, los derechos subjetivos nacen de una relación jurídica concreta exceptuando los derechos fundamentales.
- La potestad reglamentaria se presenta como complementaria respecto a las otras potestades que tiene la administración pública. Su finalidad es desarrollar los preceptos contenidos en la ley, de manera que, la administración pública pueda funcionar de manera eficiente.
- El instructivo es un tipo de reglamento que constituye la expresión de distintos entes públicos emitidos en el ámbito de su competencia que se refieren a la relación entre dichas entidades administrativas y los ciudadanos.
- La potestad sancionadora constituye una facultad instrumental que tiene la administración pública para lograr sus objetivos, que deben ser los de proteger los bienes e intereses definidos por el ordenamiento jurídico.





- Existen variedad de sanciones que la administración pública puede imponer, una de ellas es la multa, que es una sanción pecuniaria que convierte al sancionado en deudor.
- En base a la potestad sancionadora, la administración tributaria central puede aplicar sanciones tributarias al comprobarse la existencia de una infracción o falta reglamentaria.
- Para el cumplimiento de sus funciones la administración tributaria cuenta con una serie de facultades, como son: la facultad determinadora, la facultad resolutive, facultad sancionadora y la facultad recaudadora.
- Tanto la potestad sancionadora como la potestad reglamentaria se encuentran supeditadas a los principios constitucionales que constituyen lineamientos generales que regulan la materia tributaria.
- Uno de los principios constitucionales más importantes es el principio de legalidad. En el ámbito tributario este principio significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes. En el Ecuador, además, se establece que la iniciativa en proyectos de ley que contengan creación, modificación y extinción de impuestos, corresponde a la función ejecutiva.
- El código tributario determina el concepto de infracción tributaria como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas. Estas infracciones se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias.
- El instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias implementa un modelo sancionatorio que gradúa la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción y por segmento o estrato de contribuyente.
- Para la imposición de sanciones la administración tributaria central sigue un proceso sumario en el cual se concede cinco días al infractor para que este ejerza su derecho a la defensa. Concluido este término se dicta la resolución indicando de manera motivada, en aplicación del instructivo para la aplicación de sanciones, indicando el monto de la sanción; o en su defecto, en base a las pruebas presentadas por el infractor se lo absuelve.



- En consecuencia, se plantea la legalidad del instructivo en base a que se está trasgrediendo la intención del legislador que no estableció la onerosidad de las sanciones pecuniarias, precisamente para que el funcionario encargado de llevar a cabo el proceso pueda valorar todas las particularidades del caso e imponer una sanción adecuada, de acuerdo con lo dispuesto en el código tributario.

Como recomendaciones se presentan las siguientes:

- En la parte metodológica, para posteriores trabajos, sería importante incluir encuestas aplicadas a los administrados, a quienes se les haya aplicado sanciones por parte de la administración tributaria. Esto con la finalidad de lograr establecer la opinión que tienen los administrados acerca del proceso sancionatorio y de la aplicación del instructivo de faltas y sanciones.
- Se debería revisar el proceso sumario para la imposición de sanciones de parte de la administración tributaria, pues, este no garantiza que el infractor tenga conocimiento del proceso iniciado en su contra. En este sentido, la notificación por correo electrónico resulta insuficiente y en muchos casos vulnera el derecho a la defensa que debe ser observado en todo proceso sancionatorio.
- Al analizar el instructivo para la aplicación de faltas y sanciones se ha cuestionado su constitucionalidad al vulnerar el principio de legalidad. Al pretender, mediante un acto reglamentario, circunscribir el monto de las penas atetando contra la intención del legislador de dejar un margen de valoración al servidor para que este pueda valorar las circunstancias e imponer la sanción correspondiente. En consecuencia, habría que plantear una acción de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional a fin de que esta establezca si los derechos constitucionales han sido vulnerados con la emisión de este instructivo.



## BIBLIOGRAFÍA

- Aneiros, J. (2005). *Las sanciones tributarias*. Madrid : Marcial Pons.
- Asamblea Nacional. (2016). *Código Tributario*. Quito: Registro Oficial.
- Asamblea Nacional. (2016). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Registro Oficial.
- Asamblea Nacional. (2016). *Ley de creación del SRI*. Quito: Registro Oficial.
- Canasi, J. (1972). *Derecho Administrativo*. Buenos aires: Depalma.
- De La Cuetara, J. (1986). *Las potestades administrativas*. Madrid : TECNOS.
- Delgadillo, L. H. (2010). *Elementos de derecho administrativo*. México, D.F.: Limusa.
- Diez, M. (2000). *Manual de derecho administrativo*. Buenos aires: Plus Ultra.
- Escola, H. (1984). *Compendio de derecho administrativo* . Buenos aires: depalma .
- Gamero, E., & Fernández, S. (2005). *Manual básico de derecho administrativo*. Madrid: Tecnos.
- García de Enterría, E., & Fernández, R. (2008). *Curso de Derecho Administrativo*. Lima: TEMIS S.A.
- García Máynez, E. (2002). *Introducción al estudio del Derecho*. México D.F.: Porrúa.
- Garcini, H. (1986). *Derecho Administrativo*. Cuba: Editorial Pueblo y Educación.
- Gordillo, A. (1971). *Procedimiento y recursos administrativos* . Buenos Aires: Ediciones Macchi S.A.
- Granja, N. (2006). *Fundamentos de Derecho administrativo*. Loja: Editorial Universidad Técnica Particular de Loja.



Impugnación de la Resolución No. 0120120500009 del Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, JUICIO N° 01501-2012-0107 (Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario 02 de Enero de 2014).

Impugnación de Resolución Administrativa de la autoridad tributaria, Juicio N° 01501-2010-0036 (Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 28 de Febrero de 2011).

Impugnación en contra de la Resolución Sancionatoria por Contravención No. 0120110502699 emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro, JUICIO N° 01501-2011-0159 (Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario 01 de Agosto de 2011).

Inadmisión de Casación de la Sentencia del 01 de agosto de 2014. Juicio N° 01501-2011-0159, JUICIO CASACIÓN N° 17751-2014-0443 (Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 17 de Febrero de 2014).

Internas, Servicio de Rentas. (2016). *Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias*. Quito: Registro Oficial.

Mogrovejo, J. (2011). Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador . *Foro*, 21-42.

Pérez de Ayala, J., & González, E. (1986). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Secaira, P. (2004). *Curso Breve de Derecho Administrativo*. Quito: Editorial Universitaria .

Troya. (2008). *Estudios de derecho tributario internacional*. Quito: PUDELECO.

Troya. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Edino.



Uckmar, V. (2002). *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá: Temis.

Valdelande, V. (2011). Las potestades administrativas: Régimen general. *Actualidad administrativa*, 97-110.

Valdés, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Vázquez, J. (1996). *La Defensa Penal*. Buenos Aires: Heliasta.

Villegas, H. (1992). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Zavala, E. J. (2003). *Introducción al derecho administrativo*. Guayaquil: Edino.

Zavala, E. J. (2005). *Derecho administrativo*. Quito: Edino.



## Anexos

### Anexo 1. Entrevistas a Profesionales del Derecho

#### Entrevista 1

#### Juan Pablo Gálvez

##### 1- ¿De qué manera los principios del derecho tributario limitan las potestades de la administración pública?

Los principios establecidos dentro de la constitución en el art 300 y por supuesto en el código tributario, no limitan la potestad de la administración pública, al contrario sirven efectivamente como un elemento importante, primordial dentro de las actividades tanto de los contribuyentes que son los administrados o sujetos pasivos y por supuesto el sujeto activo que constituye la administración pública en el estado como tal, radicado en el Servicio de Rentas Internas, no hay limitantes, al contrario existe, yo creo, un sinnúmero de posibilidades para el libre ejercicio y para la posibilidad del ejercicio pleno del derecho.

##### 2- ¿Cuál es la importancia del principio de legalidad en el derecho tributario?

Como le había manifestado de la misma manera el principio de legalidad se encuentra recogido en el artículo 226 de la Constitución de la República, establece que no puede existir sanción sino existe una normativa en este caso tributaria, entonces efectivamente la importancia de este tema es la aplicación misma de la norma establecida, es decir, los funcionarios públicos en este caso de administración tributaria no puede ejecutar o irse más allá de lo que la ley o la normativa establece, no podría irse nunca más allá, ese es el principio propio de legalidad.

##### 3- ¿Considera usted que la facultad reglamentaria es una facultad discrecional de la administración tributaria?

La normativa tributaria, la ley, la Constitución le ha dado la potestad a la administración pública, en este caso Servicio de Rentas Internas; la administración tributaria. La potestad efectivamente que tiene la administración no puede reglamentar como tal, pero si a través de resoluciones, que son actos administrativos validos a nivel nacional, de establecer una serie de instructivos u oficios, incluso consultas de tipo



vinculante, toda esa potestad efectivamente como para poder recaer en un instructivo que actualmente se encuentra vigente en el caso de multas y sanciones pecuniarios desde el año 2011 para poder ejercer, es decir, la administración tributaria tiene la potestad por ley para ejercer este tipo de atribuciones efectivamente sancionatorias.

**4- Considerando que la proporcionalidad es un principio constitucional ¿Cómo cree que es posible aplicar este principio a la imposición de sanciones pecuniarias por parte de la administración tributaria?**

A la administración tributaria dentro del propio instructivo y dentro de la normativa, si mal no estoy, dentro del código tributario establece un rango si a eso se refiere, de 30 a 1500 dólares.

Es esta discrecionalidad que le establece la propia normativa tributaria la que da la potestad para establecer esta proporcionalidad entre el daño causado a la administración tributaria, sin hablar del daño, más bien el objeto mismo de la sanción o en este caso podría ser las razones que conllevan a la administración imponer una multa, fueron determinantes o fueron de cierta forma más o menos calculables por partes de la administración. Es decir, la discrecionalidad es propia de la administración tributaria es casi más o menos en ámbito administrativo, en ámbito judicial también a los jueces en esta potestad de valorar efectivamente las pruebas, valorar el debido proceso y en base a las pruebas presentadas en base a la falta cometida y por supuesto ajustado debidamente a un instructivo sancionatorio ejercer la cuantificación en materia pecuniaria para sancionar al determinado contribuyente.

**5- ¿Considera usted que en ejercicio de la facultad reglamentaria la administración tributaria pueda crear sanciones?**

Como le decía en esta entrevista la facultad reglamentaria solamente está en la presidencia de república, los reglamentos eminentemente tienen que ser realizados por parte del señor presidente de la república, nosotros lo único que podemos hacer, como le había manifestado, es una serie de circulares u oficio circulares a nivel nacional, consultas vinculantes y por supuesto la creación de instructivos y demás normativa que permita viabilizar tanto la ley de régimen tributario, tanto el código tributario y un sinnúmero de normativa y material tributario.

Para la aplicación estricta o irrestricta, en este caso de sanciones pecuniarias, es decir, la facultad reglamentaria no la hacemos, si se refiere efectivamente a una serie de instructivos que permitan viabilizar las



sanciones en base de falta de aplicación de deberes formales de parte de los contribuyentes es la única facultad que nosotros tenemos, como facultad le había manifestado, la facultad no está regulada dentro del código tributario como facultad reglamentar sino como facultad sancionatoria.

**6- ¿Considera usted que el instructivo de sanciones y faltas pecuniarias expedido por el SRI ha sido aplicado de forma correcta?**

La aplicación se da a medida del cumplimiento de deberes formales inicialmente, generalmente el instructivo es aplicado en cuanto a faltas de deberes formales de parte de los contribuyentes, está ligado efectivamente a una cultura de parte de un contribuyente a la aplicación correcta de los deberes formales establecidos dentro del Código Tributario, a falta de esta aplicación por parte de los contribuyentes existe una sanción establecida dentro del instructivo, lo normal hubiera sido que no se aplique el instructivo por la aplicación correcta del mismo.

Entonces, en cuanto a la pregunta está haciendo aplicada de forma correcta, de hecho, nosotros dentro de la facultad que tenemos, dentro de las competencias que nosotros tenemos, debemos aplicar estrictamente la norma, a falta de aplicación de la norma existe un instructivo a donde debemos acudir para valorar la falta cometida por parte del contribuyente. Es decir, el instructivo se encuentra expedido, el instructivo está vigente, el instructivo goza de legalidad y por supuesto de constitucionalidad, entonces lo único que nosotros debemos hacer como administración tributaria es simplemente aplicación de la norma tal y como se encuentra expedida, no más allá, ejerciendo efectivamente lo que es el principio estricto del principio de legalidad.

**7- ¿Considera usted que en el proceso de sustanciación para aplicar las sanciones o faltas pecuniarias el administrado cuenta con las suficientes garantías para su efectiva defensa?**

Yo creo que debemos partir efectivamente del principio del conocimiento de la norma, la norma debe ser conocida a partir de su expedición absolutamente por todos, es el principio de generalidad, entonces a partir de su expedición, suena egoísta, sin embargo, debe ser conocida absolutamente por todos. Partamos desde ahí, entonces, yo creo que a partir de esto es el contribuyente el cual debería efectivamente inmiscuirse dentro de este nuevo campo de la cultura tributaria, no estoy diciendo que con esto la administración tributaria pueda tener una ventaja sobre el administrado, es





el administrado el cual cuenta con todos los instrumentos para poder realizar y ejercer sus derechos.

Es complejo el tema tributario, sin embargo, yo creo que la cultura tributaria avanzado enormemente, los contribuyentes saben lo que tienen que hacer y si cuentan con las suficientes garantías, las garantías están exclusivamente dentro de la norma, la norma les da todas y cada una de las garantías al contribuyente, el contribuyente goza de la buena fe efectivamente dentro de sus propios actos, todas las personas son inocentes hasta que se demuestre lo contrario.

La administración tributaria lo único que hace es simplemente entregar los instrumentos y por supuesto la administración tributaria hace una serie de campañas para instruir a la gente, tenemos las puertas abiertas para que la gente venga y se instruya aquí, a partir de ahí la garantías se encuentran entregadas por parte de la administración tributaria, el que va a ejercer y las personas que se sientan en responsabilidad al abrir un RUC o al abrir cualquier tipo de cuentas, deberían tener la obligación de conocer las reglas del juego, es importantísimo. Partamos de ahí, las normas se encuentran dentro de la ley y la ley es conocida absolutamente por todos, no quiero decir que con esto la administración tributaria vaya a tener una ventaja sobre el administrado, las normas son absolutamente para todos, no solamente para los abogados sino para todos como tema de cultura general, al igual que es administración tributaria y por supuesto el derecho tributario es de aplicación para todos y de conocimiento para todos como en la cultura tributaria

**8- ¿Considera usted que las aplicaciones de las sanciones pecuniarias constituyen la vía adecuada para lograr una cultura tributaria en la sociedad?**

Lo ideal fuera que no existiera sanciones, lo ideal fuera de que cada ciudadano y cada contribuyente sepa al dedillo cada una de las obligaciones que tiene con respecto a la administración tributaria. La administración tributaria y por supuesto los procedimientos de la administración son bastante complejos porque estamos hablando de recaudación tributaria a nivel nacional. Por tanto, las faltas pecuniarias devienen de un debido proceso por parte del contribuyente y por supuesto de la aplicación de sus deberes formales como contribuyente. La cultura tributaria hasta donde avanza vendría hacer una pregunta, es decir, que es lo que no debe hacer el contribuyente, pero generalmente lo hace, es decir, simplemente deja de hacerlo, que deja de declarar, dejan de acudir a la administración tributaria



con la información que la administración requiere. Siempre vamos a tener ese tipo de cosas, como podemos obligar al contribuyente para que a nosotros, a la administración tributaria nos dé información, si el contribuyente quiere eludir y evitar que la administración tributaria tenga todos los instrumentos para ejercer su propia facultad, es muy difícil realmente el poder contestar esta pregunta por qué es muy amplia y se amplía tanto porque la cultura tributaria no es solamente de entregar declaraciones, se amplía también un hecho de entregar información dentro de la facultad.

## **Entrevista 2**

### **Esteban Flores**

#### **1- ¿De qué manera los principios del derecho tributario limitan las potestades de la administración pública?**

Es importante señalar que los principios del derecho tributario marcan los límites de actuación de la administración tributaria, marcan a su vez el camino que la administración tributaria debe seguir para poder, de esta manera, actuar con respeto a los derechos tanto constitucionales como tributarios y constitucionales consagrados en nuestra legislación. Desde ese punto de vista, sin lugar a duda, los principios del derecho tributario vienen hacer un límite para las actuaciones que podrían ser en caso de inexistencia de los principios del derecho tributario, a lo mejor lesivas los derechos de las personas o abusivas en contra de las personas naturales y de las sociedades. Sin lugar a duda constituye un límite a las potestades que podrían ser abiertas en caso de inexistencia de estos principios.

#### **2- ¿Cuál es la importancia del principio de legalidad en el derecho tributario?**

Básicamente al igual que en el derecho en general, si es que no hay ley no hay tributo. No podría crearse un tributo sino existe previamente establecida una ley y que entre en vigencia dicha ley siguiendo las condiciones que establece para ello el Código Tributario.

#### **3- ¿Considera usted que la facultad reglamentaria es una facultad discrecional de la administración tributaria?**

En absoluto, no estoy de acuerdo en que exista una facultad discrecional, todas las facultades de administración tributaria tienen que seguir un proceso



reglado, al igual que la facultad determinadora es un proceso reglado y la facultad reglamentaria también tiene ciertos lineamientos que tienen que ser respetados por parte de la administración tributaria. Lo grave sería que caiga en la discrecionalidad a criterio de la administración establecer reglamentos, lo cual podría suscitarse un hecho de que un reglamento dictado por la administración tributaria pueda contravenir o pueda contrariar lo que se establece en las leyes de nuestra república.

**4- Considerando que la proporcionalidad es un principio constitucional ¿Cómo cree que es posible aplicar este principio a la imposición de sanciones pecuniarias por parte de la administración tributaria?**

Hay que hacer una aclaración, si bien la proporcionalidad es un principio del derecho tributario no está consagrado en la constitución en el artículo 300, al contrario, más bien la constitución en el artículo 300, al que me he referido, lo que busca es que el principio de progresividad prevalezca sobre los otros principios, básicamente sobre el principio de proporcionalidad. Distinguiendo claramente que el principio de proporcionalidad lo que busca es que se pague siempre la misma proporción en función del gasto, ejemplo: un impuesto que es proporcional por excelencia, estamos hablando de un impuesto de valor agregado a diferencia de un impuesto progresivo que sería mayor capacidad contributiva mayor impuesto, el impuesto a la renta ese si sería un impuesto progresivo. Con esa aclaración en cuanto a la proporcionalidad como principio constitucional, claro que es importante que este principio también sea respetado al momento de imponer sanciones, es decir, que las sanciones sean en función del daño que se haya ocasionado hacia la administración tributaria, que sea proporcional al daño causado es un principio que también se lo contempla en el ámbito penal.

Ahora bien, en administración tributaria no todas las veces se actúa de una manera proporcional al daño causado al momento de imponer las multas.

**5- ¿Considera usted que en ejercicio de la facultad reglamentaria la administración tributaria pueda crear sanciones?**

De ninguna manera no puede crear sanciones, las sanciones se generan por el incumplimiento de reglamentos, se generan por el incumplimiento de leyes, de ahí las faltas reglamentarias, de ahí las contravenciones.

Lo que podría el servicio de rentas internas es aplicar las sanciones, ahora bien, creo que ese es el motivo de la investigación que se está desarrollando por parte de usted. El servicio de rentas internas ha creado un instructivo de



sanciones y faltas pecuniarias para más o menos graduar la imposición o para establecer que multa se debe imponer a tales o cuales faltas reglamentarias o contravenciones, mi criterio muy personal es de que este instructivo sin lugar a duda constituiría un acto ilegal de la administración tributaria, en primer lugar porque el análisis para la imposición de una multa debería ser por caso concreto, por cada caso individual y no ponerlos a todos los casos en una canasta sin hacer un análisis pormenorizado, individualizado de cada caso concreto en el que deba la administración tributaria imponer a través de su facultad sancionadora una sanción ya sea esta de multa o de clausura.

**6- ¿Considera usted que el instructivo de sanciones y faltas pecuniarias expedido por el SRI ha sido aplico de forma correcta?**

Yo he presentado algunas demandas, aun no tengo respuestas sobre este instructivo de faltas pecuniarias y de sanciones. Mi criterio personal es que esta publicado en el registro oficial y eso no lo convierte en un acto que sea no contrario a la Constitución y al derecho incluso hay normas que siendo publicadas en el registro oficial con posterioridad a ello han sido declaradas como inconstitucionales. Este instructivo de faltas pecuniarias tiene algunas fallas, una de ellas es el no contemplar cada uno de los casos concretos para la imposición de multas y como lo indico ponerlos a todos en una canasta y clasificarlos a todos en base a parámetros muy poco concretos o muy poco claros, lo que hace que se convierta este instructivo en un actuar abusivo por parte de la administración tributaria

**7- ¿Considera usted que en el proceso de sustanciación para aplicar las sanciones o faltas pecuniarias el administrado cuenta con las suficientes garantías para su efectiva defensa?**

Considero, puntualmente, que el servicio de rentas internas tiene pre juzgado los casos concretos y si bien se otorga un tiempo para que el administrado presente las pruebas de rigor que permitan desvanecer las presunciones de la falta reglamentaria o la contravención, el servicio de rentas internas normalmente cuando ya inicia un acto con un oficio de comunicación de una posible sanción concluye con la sanción. Sin embargo, yo creo que si se ha respetado el derecho a la defensa en tanto y cuanto se da un plazo prudencial para que el contribuyente presente las pruebas de descargo ante la administración tributaria



**8- ¿Considera usted que las aplicaciones de las sanciones pecuniarias constituyen la vía adecuada para lograr una cultura tributaria en la sociedad?**

Bueno, incluso en las legislaciones y en los países más avanzados en el ámbito tributario, la sanción si constituye un medio persuasivo para evitar las faltas reglamentarias, para evitar los incumplimientos de los deberes formales ante la administración tributaria considero que es una buena herramienta que permitiría una correcta cultura tributaria en una sociedad, no debería ser el medio único como para que se logre la cultura tributaria, considero que la capacitación, la formación en los colegios, universidades respecto a la materia tributaria como ciudadanos debemos tener para contribuir con el estado en costeo de los gastos que este necesita a través de los tributos, es algo que tiene que ir no solamente a través de la sanción sino también de la educación y la prevención a través de las escuelas, colegios, universidades y de la propia casa.

**Entrevista 3**

**Carlos León**

**1- ¿De qué manera los principios del derecho tributario limitan las potestades de la administración pública?**

Yo creo que son los limites sustanciales de la administración tributaria, no siempre observados, pero sin lugar a duda deberían ser los límites, cuando uno habla de los principios de derecho tributario entiende que justamente que tanto para el legislador como para el administrador tributario son los límites y para el contribuyente son una garantía de que esos límites van hacer cumplidos, sin lugar a duda son los límites son el derrotero que tiene que seguir el legislador y el administrador tributario, en la imposición de tributos o sanciones

**2- ¿Cuál es la importancia del principio de legalidad en el derecho tributario?**

Tratándose de derecho público el principio es fundamental porque nuestra constitución y nuestra legislación establecen que no hay tributo sin una ley que se lo remite y en el caso específico de las sanciones, no puede haber una sanción si esta no está establecida en la ley, es decir, el principio de



legalidad es absolutamente vigente, tiene plena vigencia en el derecho tributario.

**3- ¿Considera usted que la facultad reglamentaria es una facultad discrecional de la administración tributaria?**

En el texto de la norma encontramos que no es una competencia discrecional, enfocada en el tema de que ante el cometimiento de una infracción tributaria la administración debería proceder a la sanción mediante la resolución, siempre como ya hemos dicho en los casos y en la medida prevista por la ley. Sin embargo, la aplicación de la norma puede resultar discrecional en el sentido de que el monto que se puede aplicar como sanción puede variar, con el instructivo de sanciones pecuniarias la administración ha pretendido regular este tema para que todo sea sancionado de la misma manera, pero para mí eso le quita la esencia penal al tema, porque cada caso es diferente, cada caso debe ser estudiado específicamente y aplicado una pena que corresponda a la infracción que cometió, entonces desde ese punto de vista es necesario que la administración tributaria revea desde el punto de vista su accionar en cuanto a las sanciones tributarias.

**4- Considerando que la proporcionalidad es un principio constitucional ¿Cómo cree que es posible aplicar este principio a la imposición de sanciones pecuniarias por parte de la administración tributaria?**

Cuando efectivamente la administración tributaria juzgue cada caso en particular sin un instructivo o sin una regla general, vamos a lograr aplicar la proporcionalidad, que es un mandato constitucional contenido en el artículo 76 de la constitución, que establece que la pena debe ser proporcional al delito o a la infracción. En este caso, yo creo o visualizo que la única forma que este principio que sea efectivamente aplicado es cuando la administración tributaria juzgue caso por caso y podríamos tomar las experiencias que tienen otros países en tema de la sanción fuera de la administración tributaria en tribunales administrativos. Es decir, no de la función judicial, pero si administrativos que sean encargados de sancionar.



**5- ¿Considera usted que en ejercicio de la facultad reglamentaria la administración tributaria pueda crear sanciones?**

Sin lugar a duda no puede crear sanciones como lo manda nuestra constitución y lo manda nuestra ley, solamente la ley tributaria puede establecer sanciones.

**6- ¿Considera usted que el instructivo de sanciones y faltas pecuniarias expedido por el SRI ha sido aplicado de forma correcta?**

Yo quiero entender eso como un ejercicio de buena fe de la administración tributaria, pero creo que no es hecho por abogados, mejor dicho, no está correctamente aplicada. En derecho no se puede establecer un instructivo de sanciones pecuniarias que establezca a priori una sanción para una infracción tributaria, lo que sostengo yo es que ese instructivo bien podría ser una guía pero que siempre es el caso y el estudio y el análisis del caso de las situaciones que lo llevaron al contribuyente al cometimiento de la infracción el que va establecer la pena. Cuando lo revisa y mira que todo lo que no esté ahí tiene que remitirse a las leyes tributarias, desde ahí uno ya duda de ese instructivo por que sin lugar a dudas primero estará la ley, la constitución y en el último espacio estará el instructivo. De ninguna manera la pirámide de Kelsen ha cambiado como pretende el instructivo

**7- ¿Considera usted que en el proceso de sustanciación para aplicar las sanciones o faltas pecuniarias el administrado cuenta con las suficientes garantías para su efectiva defensa?**

Yo creo que las garantías del debido proceso se pretenden cumplir, pero no llegan a ser efectivas. Usted no puede pretender que ha sido notificado de un acto cuando fue enviado a su correo electrónico y usted no tuvo conocimiento real de la notificación, si ha pasado los cinco días ya no tuvo la potestad de su derecho a la defensa, entonces de que debido proceso estamos hablando por más supuesta notificación que se hubiera dado.

Tenemos los casos de preventivas de clausuras que por ejemplo a usted le notifican en el correo electrónico y la mayoría o gran cantidad de contribuyentes que llegan a ser clausurados es porque no tuvieron acceso a la notificación y lo que creo que es más perjudicial para el sistema es que el funcionario que impone o conoce el caso no parte de la presunción de inocencia ni de la buena fe sino más bien al contrario creo una nace siendo sospechoso al proceso y tiene que pretender demostrar que no es un



infractor. Eso es contrario a todas las normas de derecho penal en que se presume la inocencia y de los casos que conozco por más pruebas que se hayan presentado generalmente se sanciona de todas maneras, entonces si hay un proceso establecido en la ley sin embargo uno puede realizar las estadísticas del cien por ciento de casos que se han iniciado yo entendería que el noventa y nueve por ciento sea sancionado y que el uno por ciento sea absuelto, es importante conocer las estadísticas.

**8- ¿Considera usted que la aplicación de las sanciones pecuniarias constituye la vía adecuada para lograr una cultura tributaria en la sociedad?**

Es parte de la forma, la cultura tributaria ha mejorado sin lugar a dudas, parte mucho de la capacitación, de la educación, sin una educación usted no puede hablar de cultura tributaria, no puede llegar solamente a castigar. Incluso por desconocimiento, porque la ignorancia de la ley esta se presume, no es una realidad, ni siquiera uno como abogado puede conocer toda la legislación, de hecho, yo no la conozco. Sin embargo, creo que el principal mecanismo para fortalecer la cultura tributaria es la educación, capacitación permanente a los contribuyentes para que vayan generando el conocimiento de las normas tributarias cuando todo este sistema empezó, porque yo creo que empezó en el año 1999, la gente ni siquiera facturaba. Hoy la cultura por ejemplo en ese tema de factorización se ha incrementado, sin lugar a dudas, la gente generalmente reclama por su comprobante de venta.

La educación es lo principal están también los mecanismos de control que si la administración tributaria llega hacia los contribuyentes por actividades de control también va a poder generar cultura tributaria y, sin lugar a dudas, la parte sancionadora es también una posibilidad de generar cultura tributaria. Es importante lo que vengo manifestando, el análisis del caso porque quizá alguien que no obtuvo acceso a la educación, al conocimiento de sus deberes tributarios e incumplió no es lo mismo que alguien que fue capacitado. Entonces es parte, pero no es la única ni la mejor forma de generar cultura tributaria

**Entrevista 4**

**Boris Barrera**

**1- ¿De qué manera los principios del derecho tributario limitan las potestades de la administración pública?**





La finalidad del derecho tributario es un mecanismo del cual el estado busca recaudar fondos para suplir sus necesidades, los principios del derecho tributario no son otra cosa, sino un límite a este poder tributario que cree que tiene el estado derivado de la soberanía. Entonces, obviamente que estos principios restringen, limitan este poder tributario, esta facultad del estado para imponer tributos, sino hubiera estos límites el estado no tuviera sino su discrecionalidad y propia voluntad para requerir de los ciudadanos cualquier tipo y cualquier monto los ingresos.

**2- ¿Cuál es la importancia del principio de legalidad en el derecho tributario?**

Es uno de estos principios que limitan el poder tributario y la importancia radica en que los tributos solo pueden ser creados por ley, eso limita el poder tributario. La facultad del estado para imponer tributos y para crear estas cargas fiscales a los ciudadanos, usted sabe que este principio no es absoluto porque falta contribuciones especiales y tasas. El principio de legalidad no es total ya que se permite que sean creadas por ordenanzas, son normas inferiores a la ley.

**3- ¿Considera usted que la facultad reglamentaria es una facultad discrecional de la administración tributaria?**

La facultad reglamentaria es una de las facultades con las que cuenta la administración tributaria, así como cuenta con la facultad resolutoria, una de ellas es la facultad reglamentaria, lo que la facultad reglamentaria busca es que la administración tributaria tenga la posibilidad de dictar normas y cumplimiento obligatorio que no son leyes, que no son ordenanzas y que lo que haga es que le facilite los mecanismos de control y los mecanismos de recaudación para lograr eficientemente la recaudación.

**4- Considerando que la proporcionalidad es un principio constitucional ¿Cómo cree que es posible aplicar este principio a la imposición de sanciones pecuniarias por parte de la administración tributaria?**

La proporcionalidad permite y señalan a si los autores, en materia tributaria debe ser entendida como no solamente como el que tiene más capacidad contributiva tiene que pagar más, sino que en nuestro país el que tiene más capacidad contributiva su carga fiscal debe ser mayor y subirá en virtudes de esa capacidad contributiva, este principio de proporcionalidad aplicado a la



parte penal tributaria permitiría desde esa misma óptica que para diversos tipos de infracciones existan diversos tipos de sanciones y las sanciones deberían ir en proporción.

**5- ¿Considera usted que en ejercicio de la facultad reglamentaria la administración tributaria pueda crear sanciones?**

Bajo ninguna circunstancia. Debemos entender que hay tres tipos de ilícitos tributarios: delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

En materia de delitos que es una más de los ilícitos tributarios, bajo ninguna circunstancia pueden crearse delitos sino solamente a través de la ley, por lo tanto, la facultad reglamentaria que si bien son normas de cumplimiento obligatorio tienen inferior jerarquía a la ley, no podría crear un delito, en cuanto a los otros tipos de ilícitos tributarios que son las contravenciones y faltas reglamentarias, ahí la norma ya varía, el principio de tipicidad, el principio de legalidad aplicada en materia legal no se aplica tanto estos dos tipos de infracciones, y no se aplica porque la misma norma lo permite, entonces yo no creo que la facultad reglamentaria le permita a la administración tributaria crear faltas reglamentarias y contravenciones, pero sí creo que el principio de legalidad no está presente en cuanto a faltas reglamentarias y contravenciones, mas no en cuanto a los delitos en donde evidentemente se cumple el principio de que no existe delito ni pena sin ley.

**6- ¿Considera usted que el instructivo de sanciones y faltas pecuniarias expedido por el SRI ha sido aplicado de forma correcta?**

Es una pregunta subjetiva, lo que sí le puedo decir es que quienes ejercen la administración pública son personas y dependiendo de la persona habrá diversos tipos de aplicaciones, si usted me hace una pregunta así, yo debería contestar dependiendo del caso, porque hay casos que el funcionario haya aplicado correctamente el instructivo y hay otros casos puede que no, entonces es una pregunta que no le puedo dar una respuesta blanca.

**7- ¿Considera usted que en el proceso de sustanciación para aplicar las sanciones o faltas pecuniarias el administrado cuenta con las suficientes garantías para su efectiva defensa?**

Lo que usted debe entender es que en materia de contravenciones y faltas reglamentarias no existe un tercero imparcial que juzgue, el que juzga es el mismo perjudicado entre comillas, la administración tributaria es sujeto activo



de los tributos encargado del cobro de los mismos y las contravenciones reglamentarias están marcadas como una manera de sancionar en conductas que afectan a este espíritu de gestión en cuanto a cobro y recaudación. Por lo tanto, en las contravenciones reglamentarias son inconductas que afectan directamente a la administración tributaria, al servicio de rentas internas, usted está poniendo como juzgador al mismo perjudicado bajo esa consideración nunca va encontrar conformidad con el contribuyente, ni siquiera va encontrar imparcialidad, es imposible entonces bajo esa consideración, yo le tengo que decir, que bajo esa óptica así le den todo el derecho defensa del contribuyente, así le concedan los cinco días, así en esos cinco días se le permita practicar todas las prueba que el contribuyente considera pertinente, así hagan eso al final siempre habrá el resquicio de la falta de imparcialidad, porque el juzgador nunca fue un tercero imparcial. El juzgador fue el mismo perjudicado, el perjudicado fue juez y parte y cuando yo me tengo que defender frente a quienes juez y parte muy difícil que logre encontrar justicia

**8- ¿Considera usted que la aplicación de las sanciones pecuniarias constituye la vía adecuada para lograr una cultura tributaria en la sociedad?**

La cultura tributaria es un término que va más allá de una política de sanciones a los contribuyentes, la cultura tributaria si usted lee autores como Mauricio Ponce Vega o lee autores más antiguos. Todos ellos consideran que la cultura tributaria es una sinergia entre la administración tributaria y los contribuyentes, sinergia que se logra cuando existen reglas claras, cuando existe estabilidad. Yo le pregunto a ustedes ¿de qué cultura tributaria podemos hablar en este país? que los últimos seis años habido casi 2 reformas importantes por año, que estabilidad, que reglas claras existen cuando en un año cambian dos veces las reglas. Bajo esa consideración así ustedes creen el instructivo que no concede cinco, seis días sino cien días de derecho a la defensa, solo eso llegara a crear una cultura tributaria entendido como el conocimiento que tienen los contribuyentes de sus obligaciones y deberes formales en materia fiscal.



## *Anexo 2. Sentencias de los Tribunales Distritales*

### **JUICIO 01501-2010-0036**

JUEZ PONENTE: DR. MARCO TOBAR SOLANO TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL No. 3.- Cuenca, 28 de febrero de 2011.- Las 08h40.- VISTOS: El señor Ingeniero Jaime Guillermo Talbot Dueñas, en su calidad de Gerente General y representante legal del BANCO DEL AUSTRO S.A., comparece y deduce demanda en contra del señor "Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas", impugnando "... las Resoluciones Nos. 0120100500739, 0120100500740, 0120100500742, emitidas... el día 15 de marzo de 2010." por esa autoridad Tributaria. El demandante sustenta su acción en los argumentos siguientes: Como antecedentes señala que la Administración Tributaria, el 04 de marzo de 2010, le había notificado con el inicio de los sumarios números RAU-INFOIFE10-00018, RAU-INFOIFE10-00019 y RAU-INFOIFE10-00020, mediante los cuales se le concedió a su representada el término de cinco días para que presente las pruebas de descargo para justificar el incumplimiento a lo dispuesto en el art. 38 del reglamento de Comprobantes de Venta y Retención; y que, el "... 11 de marzo de 2010, presenté ... un escrito, en el cual, si bien reconocí el error de llenado en los comprobantes de retención que se detallan en los documentos mencionados anteriormente, indiqué también que estos incidentes no perjudicaron ni a las personas naturales ni al servicio de Rentas Internas, con la finalidad de que dichos argumentos sean tomados en cuenta al momento de emitir la correspondiente resolución.". Manifiesta que, el 22 de marzo de 2010 se le ha notificado a su representada con las tres resoluciones que hoy impugna, "... en las cuales no se valoran adecuadamente los criterios y argumentos vertidos en mi escrito de justificación, por lo que se resuelve sancionar a mi representada por el cometimiento de la **Falta Reglamentaria mencionada en el Art. 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, imponiéndole una sanción de SETECIENTOS SESENTA Y OCHO DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON 36/100, en cada resolución.**", por ello, presenta la demanda, a fin de que, con base en los argumentos que expone seguidamente, se disponga la baja de dichas resoluciones sancionatorias. Como fundamentos de la demanda, señala en primer lugar la motivación de los actos administrativos, para ello transcribe de la Constitución de la República el artículo 76 numeral 7 literal I, y del Código Tributario, los artículos 69 y 103 numeral 5, afirmando que, existe falta de motivación en las resoluciones impugnadas "... ya que se le ha multado a mi representada a decir de la Administración Tributaria por no haber cumplido con lo establecido en el Art. 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, así se observa de la lectura del numeral 9 constante en las tres Resoluciones Sancionatorias que se impugnan, el cual dice "Que, se ha verificado que el contribuyente BANCO DEL AUSTRO S.A., ha incumplido con lo establecido en el Art. 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, debido a que llenó con errores el comprobante de retención...", sin embargo la falta cometida y que en su debido momento fue reconocida, se refiere única y exclusivamente a uno de los requisitos establecidos en el numeral 41, del Art. 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, más no a todo el Art. 38 como nos da a entender la Administración Tributaria, por lo que no se explica con exactitud la pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes de hecho.- Señores Jueces, el Art. 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, que se refiere a los requisitos de llenado para los comprobantes de retención contiene once numerales, siendo por lo tanto necesario sobre todo en este tipo de resoluciones de carácter sancionatorio, precisar cuál o cuáles de ellos se han incumplido para establecer la debida pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes de



hecho y por ende la correspondiente sanción, más en las presentes resoluciones en ninguna parte se hace mención al incumplimiento del Numeral 4 del Art. 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.”. Sostiene también, que se le ha sancionado a su representada, en cada resolución, con una multa de setecientos sesenta y ocho dólares con treinta y seis centavos, pero que “... la multa impuesta resulta completamente desproporcionada, tomando en consideración lo dispuesto en el Art. 329 del Código Tributario en concordancia con lo establecido en el Artículo innumerado agregado por el Art. 37 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007, a continuación del Art. 351 del mismo cuerpo legal, ya que la pena debe ser proporcional al bien jurídico afectado o a la gravedad de los hechos.- Al respecto el numeral 6 del Art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador vigente dispone: "La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza..."(el subrayado me corresponde). Situación tomada en cuenta en el artículo innumerado agregado por el Art. 37 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007, a continuación del Art. 351 del Código Tributario, pues establece un mínimo y un máximo para la pena, es decir es una sanción penal que requiere que el juzgador, en base a su análisis, criterio, e idea de justicia, aplique la norma. Sin embargo, en la motivación de la resolución sancionatoria en forma imprecisa se hace referencia al antecedente de Derecho para emitir la sanción, pero nada se dice de cómo se valoraron los hechos para establecer el monto de la multa, si bien la norma le da la posibilidad al juzgador (Administración Tributaria) de establecer una multa dentro del rango permitido (de 30 a 1000 USD), sin embargo la motivación a la que está obligada la administración en sus actos implica que debe precisarse el porque (sic) se establece un monto y no otro, es decir el porque (sic) se llega a la conclusión de que el monto establecido guarda relación con la gravedad de la infracción cometida.”; sostiene que el artículo 329 del Código Tributario, dispone que las sanciones pecuniarias se deben imponer en proporción al valor de los tributos que por la acción u omisión punible se trató de evadir, “...más en el presente caso no hay ningún tipo de evasión por lo que el perjuicio o el daño causado (a la administración tributaria o a la acción estatal) es de cero y por tanto ninguna proporción hay con la sanción impuesta.”. Concluye solicitando que mediante sentencia se ordene la baja de las resoluciones sancionatorias impugnadas, fija la cuantía, señala la autoridad demandada y el lugar para su citación, fija casilla judicial para notificaciones y autoriza a los profesionales del derecho que menciona para que individual o conjuntamente le representen en la causa. Luego de que se efectuado el afianzamiento legal correspondiente, y mediante providencia de fecha 31 de mayo de 2010, el señor Juez de Sustanciación admite a trámite la demanda y dispone la citación de la autoridad demandada y la notificación al señor Director Regional de la Procuraduría General del Estado, actos de procedimiento que los cumple el señor Secretario Relator el día 15 de junio de 2010, conforme consta de las razones que constan a fojas 17 de los autos. A fojas 19 comparece el señor Dr. César Augusto Ochoa Balarezo, y justificando con el documento de fojas 18 su calidad de Director Regional de la Procuraduría General del Estado en Cuenca, señala casilla judicial para notificaciones y autoriza al Dr. Santiago Abad Rodas, para que suscriba los escritos necesarios. De fojas 27 y 28 consta la contestación a la demanda realizada por la señorita Sandra Maldonado López, en su calidad de Procuradora de la autoridad tributaria demandada, calidad que la justifica con el oficio de fojas 21; en el libelo sostiene que las resoluciones impugnadas “... se encuentran motivadas de acuerdo a lo que dispone el literal “I”, numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, esto es que existe relación y pertinencia entre los fundamentos de hecho y de derecho. En el caso que nos ocupa, en las resoluciones Nos. 0120100500739, 0120100500740, y 0120100500742, se detalla claramente cuál es el incumplimiento, que constituyen los fundamentos de hecho, y



se establece de igual forma de manera clara, cual es la norma violentada, misma que tiene relación con los fundamentos de hecho, por lo que existe total pertinencia y relación entre estos dos aspectos, y con ello se ha dado cumplimiento a la norma Constitucional, pues las resoluciones impugnadas se encuentran completa y legalmente motivadas.- En relación al mismo argumento de la motivación, el actor se fundamenta en el artículo 69 del Código Tributario, artículo que trata sobre la facultad resolutoria, facultad que no se ha ejercido al dictar las resoluciones hoy impugnadas, pues no se ha resuelto sobre una consulta, petición, reclamo o recurso presentado por algún sujeto pasivo, o alguien que se considere afectado. En el presente caso la facultad que ha ejercido la Administración Tributaria es la facultad sancionatoria, regulada en el artículo 70 del Código Tributario, misma que se encuentra reflejada en las resoluciones hoy impugnadas, que como se manifestó se encuentran legalmente motivadas.- Se dice adicionalmente por parte del actor, que no existió motivación puesto que no se estableció la infracción por la cual se le está sancionando al contribuyente hoy actor, al respecto se debe manifestar que la falta reglamentaria se configura cuando existe una violación de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones, es decir, para su configuración basta la transgresión de la norma reglamentaria; en el caso que nos ocupa, la infracción es el "incumplimiento de los requisitos de llenado de los comprobantes de retención", establecida en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, no se requiere una tipificación expresa como los delitos, sino la simple contravención o violación de la norma, en este caso norma reglamentaria, misma que se encuentra plenamente individualizada en las resoluciones hoy impugnadas.- Además se dice que existe falta de motivación, por considerar en palabras del actor que la sanción impuesta es desproporcionada, argumentación que se fundamenta en el artículo 329 del Código Tributario, transcrito por el mismo actor, en cuyo análisis resalta el primer inciso, y omite considerar el último inciso, omisión que no se puede mantener durante el proceso, pues es justamente lo que la administración realizó, el mentado artículo dice: "Art. 329.- Cómputo de las sanciones pecuniarias.- (Sustituido por el Art. 20 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción, en los casos de delito. Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías o bienes a los que se refiere la infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión. Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias". (el resaltado me corresponde).- Señores Jueces, el actor manifiesta que la proporcionalidad debe ser en razón del valor que se trató de evadir, sin embargo se debe tener presente que dicha argumentación es aplicable al caso de los delitos, no así al caso de contravenciones y faltas reglamentarias, en cuyo caso es aplicable el último inciso de dicho artículo 329 del Código Tributario... Señores Jueces la sanción impuesta por la infracción cometida se encuentra dentro de los rangos establecidos por el artículo innumerado posterior al artículo 351 del Código Tributario, esto es dentro del rango de 30 a 1000 dólares de los Estados Unidos de América, habiendo la Administración Tributaria cumplido con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico vigente, debiendo adicionalmente considerar que en el ámbito penal, común y tributario, la sanción que se impone puede tener el con (sic) carácter preventivo y retributivo.". Concluye diciendo que tanto dentro del proceso administrativo, cuanto en la demanda el actor ha reconocido expresamente el cometimiento de la infracción, y la responsabilidad es de quien la cometió; se ratifica en el contenido de las resoluciones impugnadas, y manifiesta que ellas están revestidas de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, formula las excepciones de



improcedencia de la acción y negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y derecho contenidos en el libelo de la demanda, solicita la condena en costas. Señala casilla judicial para notificaciones. La contestación a la demanda fue aceptada a trámite en providencia de fecha 13 de julio de 2010 (fojas 28 vuelta). A petición de la señorita Procuradora se abre la causa a prueba con providencia de 11 de noviembre de 2010, en esta etapa, la administración como prueba en su favor reproduce lo favorable de autos en especial la contestación a la demanda y el contenido de las resoluciones impugnadas; los comprobantes de retención y las facturas que sirvieron de base de la emisión de esos comprobantes con lo cual dice justificar la plena existencia de la falta reglamentaria; El oficio No. BA-CNT-030-2010 del cual dice se desprende el reconocimiento del actor del cometimiento de la falta reglamentaria; el reconocimiento que dice hace el actor en su demanda; las sentencias No. 66-2002 y 68-2002 en la parte que menciona en su escrito de fecha 19 de noviembre de 2010. La parte actora, con escrito de fojas 40, también reproduce en su favor lo que de autos le fuere favorable, en especial los fundamentos de su demanda; el contenido de las resoluciones impugnadas, en las cuales dice "... no se explica con exactitud la pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes de hecho, lo cual provoca la falta de motivación de las Resoluciones.", tampoco se dice nada respecto de cómo se valoraron los hechos para establecer el monto de la multa de cada una de ellas. Las partes impugnan lo desfavorable. Las pruebas solicitadas fueron despachadas en providencias de fechas 22 y 26 de noviembre de 2010.- A petición de la señorita Procuradora, con providencia de fecha 08 de diciembre de 2010 se declara concluido el término probatorio y se dispone que pasen los autos a la Sala para resolver. Siendo este el estado de la causa, el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con Sede en Cuenca, hace las siguientes consideraciones: PRIMERA.- Que en virtud de lo que se dispone en los artículos 217 y 220 acción 6ª. del Código Tributario, y la Disposición Transitoria Cuarta del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal es competente para conocer y resolver la acción que le ha sido sometida.- SEGUNDA: Que el proceso es válido por habérselo tramitado de conformidad con la Ley y sin omisiones que pudieran afectarlo.- TERCERA: Que la personería de las partes se encuentra legalmente justificada, la del actor con el documento de fojas 01 de los autos, y la de la autoridad demandada y su Procuradora con los documentos que obran a fojas 21 y 22.- CUARTO: El Tribunal considera, que lo discutido por las partes se centra exclusivamente en la motivación de las resoluciones sancionatorias impugnadas, y para resolver en derecho y justicia dice: 4.1.- La Constitución de la República del Ecuador, establece en su artículo 1 como principio fundamental, que el Ecuador es un "Estado constitucional de derechos y justicia...", siendo el primer deber primordial del Estado conforme al artículo 3, el "Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales...", y los derechos y garantías establecidos en la Constitución, deben, por mandato del numeral 3 del artículo 11 de nuestro principal cuerpo normativo, ser de aplicación directa e inmediata por y ante cualquier servidora o servidor público administrativo o judicial; quienes además, deben aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia (numeral 5 ibidem). El capítulo octavo de este cuerpo legal se refiere a los derechos de protección, y su artículo 76 trata del derecho al debido proceso, que debe ser asegurado en todo proceso en el cual se determina derechos y obligaciones; entre las garantías básicas que incluye el derecho al debido proceso dice el numeral 6 del artículo en mención: "La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.", y su numeral 7 manda que dentro del derecho de las personas a la defensa se debe incluir en otras la garantía establecida en el literal l) que dice: "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 explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”; esta garantía constitucional que se encuentra incluida dentro del derecho a la defensa, se encuentra contemplada y desarrollada en otros cuerpos legales secundarios, así los artículos 81 y 103 del Código Tributario que dicen: “Art. 81.- Forma y contenido de los actos.- Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados, enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la Ley.”, y el artículo 103 que establece los deberes sustanciales de la administración tributaria dice en su numeral 5 “Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se creyeren afectados por un acto de la administración;”; en igual sentido se pronuncia el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, al señalar en el artículo 122 que “La motivación de los actos que pongan fin a los procedimientos se realizará de conformidad con lo que dispone la Constitución y la ley y la normativa aplicable. La falta de motivación entendida ésta como la enunciación de las normas y de los hechos particulares, así como la relación coherente y racional entre éstas y aquellos produce la nulidad absoluta del acto administrativo o resolución”. De su parte el Reglamento para el Control de la Discrecionalidad de los Actos de la Administración Pública (Decreto Ejecutivo 3179, Registro Oficial 686 de 18 de Octubre del 2002) en su artículo 4 dice: “Siempre que la administración dicte actos administrativos es requisito indispensable que motive su decisión, en los términos de la Constitución y este reglamento. La motivación no es un requisito de carácter meramente formal, sino que lo es de fondo e indispensable, porque solo a través de los motivos pueden los interesados conocer las razones que justifican el acto, porque son necesarios para que pueda controlarse la actividad de la administración, y porque sólo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulte de dicha motivación que, si se omite, puede generar la arbitrariedad e indefensión prohibidas por la Constitución. La motivación se constituye como la necesaria justificación de la discrecionalidad reglada administrativa, que opera en un contexto diferente al de la propia decisión. Aquella será atacable en materialidad a través de la desviación de poder o la falta de causa del acto administrativo, pero en el caso de los actos discrecionales encontrará su principal instrumento de control en la justificación, precisamente por la atenuación de la posible fiscalización sobre los otros elementos del acto administrativo.” (Los subrayados en las normas transcritas corresponden a la Sala).- 4.2.- El actor en su demanda impugna las resoluciones sancionatorias números 0120100500739, 0120100500740 y 0120100500742 emitidas día 15 de marzo de 2010 por el señor Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, mediante las cuales se le impone a su representada la sanción de setecientos sesenta y ocho dólares con treinta y seis centavos en cada una, por el cometimiento de una falta reglamentaria; en las resoluciones impugnadas que obran de fojas 23 a 26 de los autos se lee, en la número 0120100500739 “6. Que, se ha verificado que el contribuyente BANCO DEL AUSTRO S.A. con número de RUC 0190055965001 ha emitido y entregado el Comprobante de Retención N° 009-001-0010976 con número de autorización N° 1105135538 de fecha 12 de febrero de 2008, debiendo señalar que no coincide el número de factura emitida con la descrita en el comprobante de retención antes mencionado, es decir no cumple con los requisitos de llenado de los comprobantes de retención por cuanto





debe incluir el tipo y número del comprobante de venta que motiva la retención.”; en el considerando 7 se sostiene que mediante el inicio de sumario No. RAU-INFOIFE10-00018, se le concedió a la hoy actora, el término de cinco días, para que en ejercicio del derecho a la defensa presente las pruebas de descargo “... para justificar el incumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, esto es por existir indicios de haber cometido una falta reglamentaria por errores de llenado...”; y en el considerando 9 se dice: “Que, se ha verificado que el contribuyente BANCO DEL AUSTRO S.A. ha incumplido con lo establecido en el Art. 38 Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, debido a que lleno (sic) con errores el comprobante de retención No. 009-001-0010976 de fecha 12 de febrero de 2008, debido a que no coincide el número de factura emitida con el que consta en dicho documento.”. En las dos resoluciones restantes se manifiesta una situación similar pero con diferentes números de comprobantes de retención y facturas. Tanto en la contestación a las notificaciones de inicio de sumario, que la hoy actora da a la administración tributaria, cuyo documento obra de fojas 30, cuanto en la demanda la actora reconoce en forma expresa lo que denomina como “error de llenado de los comprobantes de retención”, afirmando que ello no causo perjuicio alguno a los sujetos activo y pasivo; afirma también, que la administración al emitir las resoluciones, no ha valorado adecuadamente los criterios y argumentos que dio en su escrito de justificación, por lo cual impugna las resoluciones, fundamentándose en la falta de motivación de ellas, pues la falta cometida “... se refiere única y exclusivamente a uno de los requisitos establecidos en el numeral 4, del Art. 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, más no a todo el Art. 38 como nos da a entender la Administración Tributaria, por lo que no se explica con exactitud la pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes de hecho.”; y además, en que la multa impuesta, a su criterio, resulta desproporcionada, pues de conformidad con el artículo innumerado agregado a continuación del 351 del Código Tributario, se establece un mínimo y un máximo para la pena, “... es decir es una sanción penal que requiere que el juzgador, en base a su análisis, criterio, e idea de justicia, aplique la norma. Sin embargo, en la motivación de la resolución sancionatoria en forma imprecisa se hace referencia al antecedente de Derecho para emitir la sanción, pero nada se dice de cómo se valoraron los hechos para establecer el monto de la multa, si bien la norma le da la posibilidad al juzgador (Administración Tributaria) de establecer una multa dentro del rango permitido (de 30 a 1000 USD), sin embargo la motivación a la que está obligada la administración en sus actos implica que debe precisarse el porque (sic) se establece un monto y no otro, es decir el porqué (sic) se llega a la conclusión de que el monto establecido guarda relación con la gravedad de la infracción cometida.”. La Procuradora de la Autoridad demandada, básicamente sustenta la defensa, en que las resoluciones sancionatorias impugnadas, se encuentran motivadas conforme a la constitución, esto es que existe relación y pertinencia entre los fundamentos de hecho y de derecho, pues dice, que en esos actos administrativos se detalla claramente cuál es el incumplimiento que sería el fundamento de hecho, y cuál es la norma violentada; además, dice, que la falta reglamentaria se configura cuando existe una violación de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, bastando para su configuración la transgresión de la norma reglamentaria, y que, “... en el caso que nos ocupa, la infracción es el “incumplimiento de los requisitos de llenado de los comprobantes de retención”, establecida en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, no se requiere una tipificación expresa como los delitos...”, que las sanciones pecuniarias conforme al último inciso del artículo 329 del Código Tributario deben imponerse conforme a las cuantías determinadas en el mismo cuerpo legal o en otras leyes tributarias. Por último sobre la “desproporción” en la sanción impuesta, indica que la administración ha aplicado



el artículo innumerado agregado luego del artículo 351 del Código Tributario, encontrándose la sanción dentro de los rangos señalados en la norma indicada, con lo cual la administración habría cumplido con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico vigente.- 4.3.- En cuanto a lo manifestado por el actor de que la administración le ha multado por no haber cumplido con lo establecido en el artículo 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención vigente al momento de la sanción, pero que la falta cometida se refiere únicamente a uno de los requisitos establecidos en ese artículo, concretamente el numeral 4, más no a todo el artículo, por lo cual considera que no se ha explicado con exactitud la pertinencia de la aplicación de las normas a los antecedentes de hecho, que no se ha precisado cual o cuales de los requisitos se ha incumplido; criterio este que ha sido rebatido por la Procuradora, quien manifiesta en la contestación a la demanda que en las resoluciones se detalla claramente cuál es el incumplimiento, que serían los fundamentos de hecho, y que se establece en forma clara cuál es la norma violentada, existiendo dice "... total pertinencia y relación entre estos dos aspectos, y con ello se ha dado cumplimiento a la norma constitucional...", que la falta reglamentaria se configura por la violación a reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, y en el caso en litis, la infracción es el "incumplimiento de los requisitos de llenado de los comprobantes de retención", establecida en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención. Del análisis de los actos administrativos impugnados, el Tribunal concluye que en este punto en litis, las resoluciones si cumplen con la motivación adecuada y pertinente, pues conforme a lo transcrito en el punto 4.2 de esta sentencia, en ellas en los considerandos 6, 7, 9 y 10 se establece con claridad que la administración ha verificado el incumplimiento de la compañía actora de los requisitos de llenado de los comprobantes de retención que en ellas se mencionan, requisitos estos que constan del mentado artículo 38 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención vigente al momento de la sanción, y que esa conducta del contribuyente es considerada por el artículo 531 del Código Tributario como Falta Reglamentaria, es decir, existe la verificación de los antecedentes de hecho, los cuales incluso han sido reconocidos por la misma contribuyente hoy actora, y la enunciación de las normas en que se fundamenta la sanción aplicada conforme a esos antecedentes de hecho; y, de la lectura de las resoluciones, el afectado puede conocer con exactitud las razones de su sanción, para poder cumplir con ella o impugnarla, como así ha sucedido. 4.3.1.- Sobre la segunda parte de la demanda que cuestiona la proporcionalidad de la multa impuesta en cada una de las resoluciones, lo cual sustenta en los artículos 76 numeral 6 de la Constitución de la República, 329 e innumerado agregado a continuación del 351 del Código Tributario, dice la actora, que la sanción establecida en el último artículo mencionado, "... requiere que el juzgador, en base a su análisis, criterio, e idea de justicia, aplique la norma. Sin embargo, en la motivación de la resolución sancionatoria, en forma imprecisa se hace referencia al antecedente de Derecho para emitir la sanción, pero nada se dice de cómo se valoraron los hechos para establecer el monto de la multa (...) la motivación a la que está obligada la administración en sus actos implica que debe precisarse el porque (sic) se establece un monto y no otro, es decir el porque (sic) se llega a la conclusión de que un monto establecido guarda relación con la gravedad de la infracción cometida.". Al respecto, la Procuradora en la contestación a la demanda dice, que de conformidad con el inciso final del artículo 329 del Código Tributario, las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se deben imponer de acuerdo a las cuantías señaladas en este cuerpo legal y demás leyes tributarias, y que ello ha cumplido la administración, pues "... la sanción impuesta ... se encuentra dentro de los rangos establecidos en el artículo innumerado posterior al artículo 351 del Código Tributario...". El Tribunal manifiesta en primer término, que efectivamente por mandato legal del artículo 329 del Código Tributario, la



sanción debe ser impuesta de acuerdo a las cuantías establecidas en las leyes tributarias, pero, se debe considerar, que el artículo innumerado, posterior al 351 del mismo cuerpo legal invocado, no determina una cuantía, sino un rango, dentro del cual puede moverse el administrador para establecer la cuantía de la sanción, siendo una facultad de índole discrecional, pero no por ello puede ser arbitraria. Por mandato constitucional y legal, todos los actos administrativos, entre los que se incluyen los discrecionales están sujetos al control legal y constitucional, y pueden ser impugnados ante la administración o ante los jueces. Por ello, la denominada discrecionalidad administrativa debe necesariamente sujetarse a control; a pesar de que el ámbito de aplicación del Reglamento para el Control de la Discrecionalidad en los Actos de la Administración Pública, publicado en el Registro Oficial No.686 el 18 de octubre de 2002, es la administración pública central, y los órganos de la función ejecutiva, es importante para el análisis, transcribir uno de los motivos que se esgrimieron para su emisión “Que la potestad discrecional se encuentra limitada por las normas procedimentales y por los principios inspiradores del ordenamiento pues la potestad discrecional, que, puede y debe ejercerse válidamente en defensa del interés público, si fue otorgada por la norma, ha de llevarse a la práctica en el marco de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, garantizando que la decisión pueda ser calificada, aparte de racional como razonable;”, y el artículo 4 de este mismo reglamento, que ya fuera transcrito en esta sentencia y que se refiere a la motivación, dice en su segunda parte: “La motivación se constituye como la necesaria justificación de la discrecionalidad reglada administrativa, que opera en un contexto diferente al de la propia decisión. Aquella será atacable en materialidad a través de la desviación de poder o la falta de causa del acto administrativo, pero en el caso de los actos discrecionales encontrará su principal instrumento de control en la justificación, precisamente por la atenuación de la posible fiscalización sobre los otros elementos del acto administrativo.” (los subrayados son de la Sala); la discrecionalidad en el caso que nos ocupa, es esa libertad que tiene el administrador, para señalar el monto de la sanción, de entre un rango establecido previamente en la ley, libertad esta que no puede convertirse en arbitrariedad, para lo cual debe ser controlada. Ciertamente es que la potestad discrecional es de orden legal, pues nace de la ley, pero también es cierto, que esa libertad que tiene el administrador debe ser aplicada con una correcta y justa valoración de los hechos, caso contrario se caería en arbitrariedad, potestad esta que no es de índole legal; la discrecionalidad debe necesariamente empatarse con el principio de razonabilidad, por el cual todo acto debe tener una razón motivo o causa, y a la vez motivación; entonces, la única forma de establecer cuando una actuación administrativa es discrecional y no arbitraria, es la motivación, ya que conforme ha sido reconocido por la doctrina, en todo acto administrativo incluido actos que tengan parte de discrecionalidad, el administrador debe motivar su decisión; en el caso que nos ocupa, el señor Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, al usar la potestad discrecional tributaria, debió motivar, el porqué del monto establecido como sanción, caso contrario estamos frente a un acto inmotivado y por ende arbitrario; y, de las resoluciones impugnadas no consta en parte alguna motivación respecto del monto establecido como multa. Por las razones expuestas, al ser nuestra constitución garantista de derechos, y por cuanto por mandato constitucional y legal, si los actos administrativos, entre los cuales se encuentran las resoluciones, no se encuentran debidamente motivados deben ser considerados nulos, el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en Cuenca, “Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República”, acepta la demanda presentada por el señor Guillermo Talbot Dueñas, en su calidad de representante legal de la institución financiera BANCO DEL AUSTRO S.A., en contra del señor Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, y en



consecuencia declara la nulidad de las resoluciones sancionatorias impugnadas Nos. 0120100500739, 0120100500740, 0120100500742, emitidas el día 15 de marzo de 2010.- Por ausencia del Secretario Relator, actúe el Dr. Jaime Castanier Monsalve, como Secretario encargado.- Hágase saber. Dr. Marco Tobar Solano Dr. Rodrigo Patiño Ledesma JUEZ DEL TRIBUNAL DISTRITAL JUEZ DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL N° 3 DE LO FISCAL N° 3 Dr. Teodoro Pozo Illingworth JUEZ DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL N° 3



**JUICIO N° 01501-2011-0103**

JUEZ PONENTE: Dr. RODRIGO PATIÑO LEDESMA Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 3 CON SEDE EN CUENCA. Cuenca, 24 de mayo de 2012.- JUICIO N° 103-2011.- Las 15h50.- VISTOS: La Señora MIRIAN ANITA BAILÓN PICON, por sus propios derechos comparece y deduce demanda de Impugnación de la Resolución No. 101012011RREC0022488 de fecha 3 de junio de 2011, mediante la cual la Administración niega el reclamo administrativo formulado por la accionante, y confirma el contenido de la Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria No. 0120110500212 notificada el 9 de febrero de 2011, en la que se le impone la multa de 800 dólares por presentación tardía de su **declaración patrimonial**. Sustenta su pretensión en los siguientes fundamentos de hecho y de derecho: 1.- Que, la Administración Tributaria le ha impuesto la sanción descrita por "Falta Reglamentaria, por considerar que he incumplido un deber formal relacionado con la presentación de la Declaración patrimonial, al tenor de lo que dispone el Art. 40 A de la Ley de Régimen Tributario Interno, y que ... la Administración Tributaria me ha sancionado fundamentándose en lo dispuesto en el art. 351 del Código Tributario" norma que la transcribe, explicando que "La presentación de la declaración patrimonial, es una obligación que la ley establece a las "personas naturales" que cumplen con el presupuesto establecido en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin que esto les convierta en sujeto pasivo de obligación tributaria, por tanto el pretender sancionar en base a lo dispuesto en el art. 351 del Código Tributario, como si fuese un sujeto pasivo resulta equivocado e ilegal." Pues considera que existe una diferencia entre "persona natural" obligada a cumplir un deber formal, y los sujetos pasivos que están obligados a cumplir con sus deberes formales y obligaciones tributarias", para sustentar su afirmación copia el artículo 24 del Código Tributario que define a los sujetos pasivos señalando que en aplicación de esa norma "... los sujetos pasivos pueden ser: personas naturales o jurídicas, pero no todas las personas naturales son sujetos pasivos de obligaciones tributarias, y por tanto no pueden ser sancionadas como tales". 2. Dice que: "...en el supuesto no consentido que no resultare errada la imposición de la multa a través de la Resolución Sancionatoria". Pide se considere su alegación respecto a la "- PROPORCIONALIDAD DE LA SANCIÓN CON EL MAL CAUSADO", que constituye "...un principio rector del Derecho Penal, según el cual debe siempre y en todos los casos, la pena debe ser proporcional al mal causado", conforme señala el artículo 329 del Código Tributario "...en concordancia con lo establecido en el Artículo innumerado agregado por el Art. 37 de la Ley s/n publicada en el Registro Oficial No. 243-3S del 29 de diciembre de 2007 a continuación del Art. 351 del mismo cuerpo legal, se colige que la pena debe ser proporcional al bien jurídico afectado o a la gravedad de los hechos. Con relación a ello, el numeral 6 del Art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador vigente dispone: "La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza...". Situación tomada en cuenta en el artículo agregado por el Art. 37 de la Ley s/n publicada en el Registro Oficial No. 243-3S del 29 de diciembre de 2007 a continuación del Art. 351 del Código Tributario, pues establece un mínimo y un máximo para la pena, es decir es una sanción penal que requiere que el juzgador, en base a su análisis, criterio, e idea de justicia, aplique la norma.". Señala que se ha de tomar en cuenta que "...el Art. 329 del Código Tributario dispone que las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir, y que en el presente caso no hay ningún tipo de evasión por lo que el perjuicio o daño causado no existe, y por tanto la multa deberá ser la menor posible. Además de lo manifestado, considero necesario resaltar lo manifestado por la Administración Tributaria en la Resolución que hoy impugno, en cuanto a la discrecionalidad que el legislador le ha dado para imponer una



multa que puede ir de 30 a 1000 dólares a su "arbitrio". Sobre este punto considero que Si bien la Administración Tributaria goza de tal discrecionalidad al momento de establecer la sanción, esta libertad de ninguna manera puede confundirse con arbitrariedad, pues se entiende que la discrecionalidad deberá ser aplicada luego de una extensa valoración de las pruebas y condiciones que rodeen a cada caso concreto, entre ellas "el posible mal causado" como para imponer una multa que resulte ser proporcional.". Cita la sentencia dictada por este Tribunal Distrital de lo Fiscal en el juicio No.36-10, para sustentar los argumentos, y concluye su exposición solicitando que en sentencia "...se declare la ineficacia de la Resolución No. 101012011RREC002488 que negó mi reclamo administrativo planteado en contra de la Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentara No. 0120110500212 resolución está que consecuentemente también la impugno y pido se declare su ineficacia." Señala la autoridad demandada; fija la cuantía e indica el casillero judicial para futuras notificaciones y autoriza a los Profesionales singularizados en libelo de demanda, para que actúen en su nombre en el trámite de este proceso.- Se acepta a trámite la demanda con providencia del día 6 de julio de 2011, (fojas 10) disponiéndose la citación pertinente a la Autoridad demandada, así como la notificación al señor Director Regional de la Procuraduría General del Estado. La razón de citación y notificación cumplidas, constan a fojas 11- De fojas 12 y 13 obra la documentación con la que el actor acredita el cumplimiento de la prestación que a título de caución dispone el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial NO. 242 de 29 de diciembre de 2007.- El señor Dr. César Augusto Ochoa Balarezo, acreditando su calidad de Director Regional II de la Procuraduría General del Estado, comparece con escrito que obra a fojas 16, justificando su intervención en este proceso con las normas que invoca, y señala casilla judicial para las notificaciones que le correspondan. Mediante Oficio No. RAU-JUR0GEI11-00083 de fecha 18 de julio de 2011, la Autoridad demandada designa a la doctora Sandra Maldonado López, como su Procuradora para que intervenga en el proceso, (fojas 18).- El escrito de contestación a la demanda que presenta la Procuradora designada corre de fojas 24 a 28, en él se manifiesta lo siguiente: 1.- Respecto la pretensión del Actor, sobre "... una supuesta falta de proporcionalidad de la sanción -multa- impuesta, y por supuestamente no ser sujeto pasivo de deberes formales, sin embargo de ello no desvirtúa desde ningún punto de vista el cometimiento de la infracción, por lo que dicho aspecto no estaría en tela de discusión, ya que no hay duda de que la actora incurrió en una falta reglamentaria, pues no presentó la declaración patrimonial a la que está obligada, dentro de los plazos que tenía para hacerlo.", sobre la afirmación que se hace en la demanda "... que la obligación de presentar la declaración patrimonial es para las personas naturales, en lo que no hay duda que tiene razón, puesto que así lo establece claramente la norma, sin embargo y haciendo una interpretación extensiva y obviamente a su favor, manifiesta que el pretender sancionarle en base a lo dispuesto en el artículo 351 resulta equivocado e ilegal, lo cual es completamente errado". 2.- Señala que "...en el caso que nos ocupa la actora incumplió su deber de presentar su declaración patrimonial, a la que estaba obligada en razón de lo que dispone el artículo 40A de la Ley de Régimen Tributario Interno, y sobre la cual no existe duda, dentro de los plazos que se establecen para ello, mismos que se encuentran en el artículo 3 de la Resolución No. NAC-DGER2008-1510, en relación con lo que dispone el artículo 72 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, ... transgredió la norma de una Resolución de Carácter General, así como una disposición de rango reglamentario, por lo que no existe duda que se ha configurado una falta reglamentaria y que la actora, es el sujeto activo de dicha infracción tributaria y por ello es sujeto de una sanción una vez comprobada la misma y seguido el procedimiento establecido como se dio en el presente caso, pensar lo contrario en base a dicha interpretación extensiva sería



considerar que la persona natural que no presenta su declaración patrimonial, estando obligado a hacerlo - como es el caso que nos ocupa- dentro de los plazos establecidos, no sería sujeto de sanción alguna, lo cual por decir lo menos resulta ilógico, ya que considerar a la obligatoriedad de presentar una declaración así como de cumplir con sus deberes como ciudadano y que están establecidos en ley, es facultativo o simplemente letra muerta, en palabras del actor, es completamente errado.” 3.- Explica que la Administración al emitir el acto administrativo cuestionado, ha ejercido “...su facultad sancionadora, y no su facultad determinadora, siendo en esta última donde se debería considerar el concepto de sujeto pasivo al que hace mención la actora, puesto que como bien lo establece en su líbello en materia sancionatoria se establecen otros principios, y por ello que la Administración tiene la facultad de sancionarla, ya que como persona natural no cumplió con su obligación, y por ello se configuró una falta reglamentaria conforme ya se manifestó.” 4.- Sobre la falta de proporcionalidad de la sanción impuesta, alegada por la Actora, considera que “...al ser este tema parte de la motivación del acto me permito manifestar, Señores Jueces, la resolución hoy impugnada se encuentra motivada de acuerdo a lo que dispone el literal “I”, numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, esto es que existe relación y pertinencia entre los fundamentos de hecho y de derecho. En el caso que nos ocupa, en la Resolución No. 101012011RREC002488, se detalla claramente cuál es el incumplimiento en el que ha incurrido la actora, mismo que constituye el fundamento fáctico, de igual manera en la Resolución objeto de impugnación se establece de forma clara cuál es la norma violentada, y por la cual se configura la falta reglamentaria y se le sanciona, debiendo destacar que dicha disposición de carácter legal se encuentra estrechamente relacionada con los fundamentos de hecho constante en la Resolución, por lo que existe total pertinencia, y relación entre estos dos aspectos, y con ello se ha dado cumplimiento a la norma Constitucional, pues la resolución impugnada se encuentra completa y legalmente motivada. Se debe dejar sentado que la Resolución Sancionatoria que fue ratificada por la resolución hoy impugnada de igual manera se encuentra constitucional y legalmente motivada puesto que existe la relación y pertinencia de las normas citadas con la conducta de la hoy actora, esto es con los fundamentos de hecho. Se dice por parte de la actora que para la imposición de la sanción se debe considerar el mal causado, el monto que se buscó evadir, a fin de que la misma sea proporcional, a este respecto Señores Jueces se debe manifestar que la normativa referente a las infracciones tributarias hace una distinción completamente clara entre lo que es un delito, una contravención y una falta reglamentaria, así como todos los elementos que se deben considerar a fin de establecer la responsabilidad y la sanción para cada una de dichas infracciones, con ello se tiene que únicamente, para el caso de los delitos se considerará el perjuicio al fisco, en tanto que en el caso de las contravenciones y faltas reglamentarias basta la transgresión de la norma, como lo establecen los artículos 316 y 329 del Código Tributario, ... en el caso que nos ocupa nos encontramos ante una falta reglamentaria pues se ha transgredido la disposición referente a los plazos para la presentación de la declaración, sin considerar si existe o no perjuicio al Fisco, puesto que lo que se busca es que el contribuyente cumpla con todas sus obligaciones para con la Administración Tributaria, y así ella pueda ejercer todas las facultades que le concede la Ley... y en razón de que en el ejercicio de la facultad sancionadora la Administración debe imponer sanciones, entre ellas la multa, que en el caso que nos ocupa va desde los treinta a los mil dólares, debe actuar de una manera discrecional, discrecionalidad que obviamente es reglada y está íntimamente ligada con el tema de la motivación, por ello a este respecto se debe manifestar que la Administración no ha ejercido su facultad sancionadora de manera arbitraria, como lo manifiesta la actora, puesto que la multa que ha impuesto se encuentra dentro de los rangos que establece la Ley, es decir ha



actuado en estricto apego al ordenamiento jurídico vigente, debiendo por tanto destacar que la misma norma es la que establece la proporcionalidad con respecto a la actuación -falta reglamentaria- y la sanción -de treinta a mil dólares-, ya que el artículo 329 del Código Tributario establece: "(...) Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias". (El resaltado me corresponde), siendo dicha cuantía la establecida en el primer artículo innumerado después del artículo 351 del Código Tributario. Ahora bien con respecto a la motivación relativa al monto de la sanción que se ha impuesto en el presente caso, y conforme se desprende de la resolución impugnada, la misma se grada en base a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad, simplicidad y economía, y en el caso concreto se analiza y consideran aspectos relativos a la infracción y los efectos que se tiene en el cumplimiento de las facultades concedidas a la Administración, todo lo cual se desprende de la lectura de la resolución impugnada, por lo que no se puede aducir que no se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el Reglamento para el Control de la Discrecionalidad de los Actos de la Administración Pública, ya que como se ha manifestado en la Resolución claramente se establece las consideraciones para imponer dicha sanción, y por tanto la misma se encuentra constitucional y legalmente motivada en lo que tiene que ver con el contenido del acto administrativo así como la discrecionalidad reglada al establecer la sanción, el hecho de que el contribuyente hoy actor no esté de acuerdo con la resolución, o no le agrade la motivación constante en la misma, no es alegación suficiente para considerar que la misma adolece de motivación, y la sanción de proporcionalidad." 5.- Con respecto al argumento de la parte actora "...que la Administración pretende desconocer y no dar por válido un pronunciamiento dado por Ustedes Señores Jueces, lo cual es alejado de la realidad conforme se desprende del acto impugnado, puesto que señores Jueces a partir de la mentada sentencia la Administración motiva la forma como establece la sanción, por lo que mal se puede hablar de un supuesto desconocimiento así como de una supuesta arbitrariedad" Concluye su exposición, ratificándose en el contenido de los actos impugnados "la misma que se encuentra revestida de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, en los términos del artículo 82 del Código Tributario, y por tanto el actor deberá probar lo contrario, formulo las siguientes excepciones: 1. Improcedencia de la acción planteada, por los argumentos establecidos en la presente contestación. 2. Negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y derecho contenidos en el libelo de la demanda. Se acepta a trámite el escrito de contestación a la demanda, con providencia del día 11 de agosto de 2011.- A pedido de la Procuradora de la Administración Tributaria, se abre la causa a prueba con Providencia del día 7 de diciembre del 2011, (fojas 29).- En esta etapa, la Procuradora de la Autoridad demandada, reproduce lo favorable de autos y los literales c) y d) del considerando 21 de la Resolución impugnada, en los que dice constan la debida motivación, la copia certificada del expediente administrativo antecedente de la resolución sancionatoria; el RUC de la actora y la certificación respecto a la fecha en la que se ha presentado la declaración Patrimonial.- La parte actora, mediante escrito que obra a fojas 46, reproduce a su favor la copia de la sentencia dictada por el Tribunal en la causa No. 36-10, el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniaria , publicado en el R. O. 553 de fecha 11 de octubre de 2011.- Proveyendo la Petición Formulada por la Procuradora de la Administración Tributaria, con Providencia de fecha 27 de de diciembre de 2011, se dispone se eleven los autos a la Sala para su Resolución. El día 10 de Mayo de 2012 se atiende el requerimiento del actor constante en el escrito que obra de fojas 50, disponiéndose que vuelvan los autos a la Sala para Resolver.- Siendo éste el estado de la causa, para hacerlo, el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en Cuenca, realiza las siguientes consideraciones: PRIMERA: Que el Tribunal, en





atención a los principios establecidos en los Artículos 217; 220 acción 6ª, en conformidad con la Disposición Transitoria Cuarta del Código Orgánico de la Función Judicial, es competente para conocer y resolver el tema que le ha sido propuesto.- SEGUNDA: Que el proceso es válido porque se lo ha tramitado de conformidad con la Ley y sin omisiones que pudieran afectarlo.- TERCERA: Que la personería de las partes se halla justificada, la de la actora, que comparece por sus propios derechos, y la de la Procuradora de la Autoridad demandada, con el nombramiento que consta del Oficio de fojas 18. - CUARTA: La pretensión planteada por la parte actora en este proceso, se orienta a la impugnación de la Resolución No.101012011RREC002488 de fecha 3 de junio de 2011, con la que se atiende negativamente el reclamo que formulara el actor en contra de la Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria No. 0120110500212, en la que, la Administración Tributaria, le impone la multa de USD \$ 800,00, alegando que se le ha sancionado por omisión del deber formal "como persona natural... sin que esto les convierta en sujeto pasivo de obligación tributaria, por tanto el pretender sancionar en base a lo dispuesto en el art. 351 del Código Tributario, como si fuese un sujeto pasivo resulta equivocado e ilegal". Añadiendo, con sustento en el artículo 24 del Código Tributario "... los sujetos pasivos pueden ser: personas naturales o jurídicas, pero no todas las personas naturales son sujetos pasivos de obligaciones tributarias, y por tanto no pueden ser sancionadas como tales". Sostiene además, que hay falta de motivación en el establecimiento de la cuantía de la sanción y que la multa debe ser "proporcional con la falta cometida" por lo que es obligación de la autoridad sancionadora establecer las penas que guarden proporción debida en relación al daño causado con la conducta sancionada, conforme establecen los artículos 329 del Código Tributario y el numeral 6 del artículo 76 de la Constitución de la República.". La Administración argumenta en tanto, la Procedencia de la multa impuesta, pues la actora "...no presentó su declaración dentro de los plazos que tenía para hacerlo, y transgredió la norma de una Resolución de Carácter General, así como una disposición de rango reglamentario, por lo que no existe duda que se ha configurado una falta reglamentaria y que la actora, es el sujeto activo de dicha infracción tributaria y por ello es sujeto de una sanción una vez comprobada la misma"; que el acto administrativo impugnado ha sido emitido por autoridad competente, observado el debido proceso legal y se encuentra debidamente motivado. Aspectos de puro derecho sobre los que deberá pronunciarse la Sala. 4.1. La Resolución No.101012011RREC002488 de fecha 3 de junio de 2011 que se impugna en este proceso, tiene como antecedente la resolución sancionatoria No. 0120110500212 a través de la cual se impuso al contribuyente una multa de Ochocientos dólares (USD 800) por la falta reglamentaria, sanción que motivó el reclamo administrativo del afectado, en el que se solicitó la baja de tal Resolución, petición que es negada, razón por la cual el contribuyente deduce la acción contenciosa, materia de este Proceso. Alegando que la resolución carece de motivación. Argumentación que obliga al Juzgador a verificar las actuaciones administrativas, para ejercer el "control de legalidad" a que se refiere el inciso 2° del Art. 273 de la codificación del Código Tributario que dice: "La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la Resolución o acto impugnados, aun supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos" 4.2- Sobre el planteamiento del actor, respecto a que la sanción es ilegítima porque se le ha juzgado como Sujeto pasivo, ya que "la declaración patrimonial, es una obligación que la ley establece a las "personas naturales" que cumplen con el presupuesto establecido en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin que esto les convierta en sujeto pasivo de obligación tributaria, por tanto el pretender sancionar en



base a lo dispuesto en el art. 351 del Código Tributario, como si fuese un sujeto pasivo resulta equivocado e ilegal". La Sala considera que la condición de sujeto pasivo, nace del mandato legal y puede recaer en general en todas las personas naturales y jurídicas a las cuales el Derecho Tributario les atribuya la calidad de sujeto de obligaciones tributarias, dado que esas obligaciones tienen la naturaleza jurídica de surgir por mandato de la Ley (Ex –Lege), y por tanto, cuando se produzca el presupuesto de hecho, al que la Ley asocia el cumplimiento de una obligación de naturaleza tributaria, cualquier sujeto, independiente de su calidad de persona natural o jurídica, debe acatarlo, pues de ese presupuesto se deriva la condición de sujetos pasivos obligados, lo que implica que, cada vez que alguna persona se enmarque dentro del presupuesto de hecho que la Ley ha establecido para configurar una obligación, genera el deber ineludible de su cumplimiento. De allí que pretender que la condición de sujeto pasivo está vinculada exclusivamente con la obligación pecuniaria de pago de tributos, es errada y contraria el principio de legalidad que atañe a las obligaciones tributarias, dado que la naturaleza de la relación jurídica tributaria, no está ligada exclusivamente a la prestación impositiva, sino también al cumplimiento de obligaciones formales, como las que se describen en el acto sancionatorio, en esa razón es menester dejar en claro, para evitar confusiones como las que motivan este análisis, que los sujetos pasivos de las obligaciones jurídico tributarias, no solo tienen obligaciones relacionadas con el pago de tributos, sino con todas aquellas , que se concretan en cada una de las leyes aplicables a los tributos, y que se denominan obligaciones formales, independientes o autónomas, en unos casos y en otros relacionados con las obligaciones de carácter material, por ello es que un sujeto pasivo como persona natural, debe cumplir con tales obligaciones, aunque no deba o no este sujeto a prestación pecuniaria alguna; y de no hacerlo, su omisión acarrea, como en el caso de la especie una sanción. Bajo estos argumentos no cabe legalmente lo alegado por el actor, respecto que la Administración al sancionarle con base a lo dispuesto en el art. 351 del Código Tributario, ha actuado equivocadamente y de manera ilegal.- 4.3.- Con respecto a la falta de motivación alegada por el actor, se considera que la facultad sancionadora conforme al mandato del artículo 70 del Código Tributario se ejercerá únicamente en los casos y en la medida prevista en la Ley, y, el mismo cuerpo legal en cuanto a la forma de emisión del acto administrativo establece en el artículo 81 que "Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados, enunciándose las normas o principio jurídicos que se hayan fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho y de derecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la Ley.", disposiciones estas que constituyen desarrollo del principio Constitucional, respecto a que todo acto emanado de los poderes públicos que afecte a las personas, deberá ser motivado, conforme dispone el literal l) den numeral 7 del artículo 76 de Constitución Política, que dice "Las resoluciones de los poderes públicos, deberán ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda, y si 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 consideran nulos".- La obligación, o deber de motivar las resoluciones, prevista en la Constitución de la República, es una necesidad básica para hacer posible las garantías del Debido Proceso, pues solamente cuando la Administración motive sus decisiones con absoluta claridad, y haga conocer la lógica de sus razonamientos, estará cumpliendo con el "Debido Proceso" y, permitiendo que el contribuyente conozca y advierta el criterio de la Administración para aceptarlo, o para impugnarlo si lo considera apartado de la ley.- Bajo este marco constitucional, se ha de analizar la Resolución Sancionatoria que la autoridad Tributaria ha



emitido en contra de Mirian Anita Bailón Picón, verificando, si este ordenamiento imperativo ha sido o no considerado por la Administración Tributaria al emitir las resoluciones impugnadas, al efecto revisado el expediente administrativo, observa lo siguiente: a) que con fecha 11 de noviembre de 2010 la economista Viviana Zaldúa V. emite un documento denominado: “Notificación de Inicio de Sumario por Falta Reglamentaria No. RAUINFOIFN10-00391” en el que señala que “De la revisión información que dispone la Administración Tributaria consta que el contribuyente BAILON PICON MIRIAN ANITA ...presentó dicha declaración el día 26 de agosto de 2010 fuera del plazo previsto por las normas transcritas... habría incurrido en una infracción tributaria calificada como falta Reglamentaria por presentar tardíamente la declaración patrimonial a la cual se encontraba obligado.- El inciso cuarto del Art. 315 y el Art. 351 del Código Tributario tipifican como faltas reglamentarias en materia tributaria a la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general que establezcan los procedimiento o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos... Con estos antecedentes se concede al contribuyente el plazo de cinco (5) días hábiles... para que en ejercicio del derecho a la defensa, de acuerdo a lo establecido en la Constitución de la República del Ecuador, el contribuyente podrá presentar las pruebas de descargo que considere pertinentes para justificar las presunciones de cometimiento de la falta reglamentaria...” La notificación con el documento referido, se ha cumplido el día 16 de diciembre de 2010; (fojas 33 y 34) b): De fojas 31 y 32 obra la Resolución sancionatoria en cuyos considerandos se invocan y transcriben las normas legales que a criterio de la Administración sustentan la imposición de la sanción señalando en el considerando que N° 16 que al contribuyente se le notificó con el oficio de inicio del sumario N° RAU-INFOIFC10-00391, en el que se señala que se concede el plazo de cinco días para que presente las pruebas de descargo para justificar el retraso en la presentación de la declaración patrimonial; y en el numeral 17 se indica que el contribuyente “no ha ingresado documentación que justifique en legal y debida forma la falta reglamentaria cometida”, por lo que resuelve sancionarlo con la multa a la que nos hemos referido, c). Esa Resolución sancionatoria, ha sido impugnada en la vía administrativa, mediante reclamo que ha formulado el contribuyente, en el que señala que “ ... se me sanciona violentando principios jurídicos aplicables al ejercicio de la facultad sancionadora, lo que conlleva que la resolución me cause perjuicio...” que en ella nada se dice “...respecto de las razones por las cuales se me ha impuesto esa multa... violentando además del principio antes referido, la obligación...de emitir los actos Administrativos siempre con la debida motivación” (reclamo administrativo fojas 37 a 39). 4.3.- Bajo estos antecedentes procesales, la Sala considera que la imposición de una multa, siendo una sanción de carácter penal, en lo que respecta a su cuantía y a la forma de imposición no solo debe proceder de una ley, sino del cumplimiento de las garantías del debido proceso administrativo sancionador, esas son exigencias del ordenamiento Constitucional vigente que se configura como parte de los Derechos de Protección al instituir que solo. “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales administrativas o de otra naturaleza”, (Art. 76 numerales 1, 3 y 6). Ello en relación con el derecho de las personas a la defensa, configurados en el numeral 7 literales a), h) y l). garantías Constitucionales que consagran los derechos de petición y de defensa, y que se han de hacer efectivos bajo la premisa del cumplimiento, por parte de la Autoridad Tributaria, del trámite previamente establecido en la Ley a través del cual se otorgue al contribuyente, la tutela de efectiva de los derechos invocados en su reclamo y que además, la decisión a la que se arribe, sea la culminación de ese proceso en el que se haya permitido efectivamente ejercer sin limitación alguna el derecho a la defensa. En esa razón, el ordenamiento procesal



condiciona la validez de la actividad de los órganos de la Administración, al respeto de los preceptos legales que configuran la garantía Constitucional y al sometimiento estricto de las normas sustantivas que dirigen su gestión administrativa.- Si la Ley pone a disposición del contribuyente acciones y recursos en la vía administrativa, se entiende que ellos son los medios de protección de los derechos que el individuo goza y puede ejercerlos contra las decisiones del poder público que lo causan agravio. El reclamo, es el instrumento a través del cual se pretende hacer efectivo esos derechos, como realización de la garantía constitucional de la defensa. La potestad de recurrir a los órganos competentes, se complementa con el derecho a practicar pruebas y contradecir las presentadas o evacuadas por la contraparte y de obtener una decisión oportuna, respecto a lo planteado. En el caso que nos ocupa el contribuyente al hacer uso de su facultad de deducir reclamo frente a la sanción que le ha impuesto la Administración Tributaria, generó el correlativo deber sustancial del funcionario que ejerce la facultad resolutoria, para no sólo aceptar a trámite el reclamo, sino para disponer la práctica de todas las pruebas que considere pertinentes y evacuar aquellas que expresamente han sido solicitadas por el reclamante durante el periodo concedido para el efecto, y para que una vez concluido el trámite procesal, emita Resolución Motivada dentro del plazo legal, en la que, se acepte o niegue el reclamo, con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho y con la cita de la documentación y actuaciones que la fundamentan y de las disposiciones legales aplicadas; además tal resolución deberá decidir todas las cuestiones planteadas por el reclamante (Artículo 81 y 133 del Código Tributario). Por lo que la autoridad administrativa al imponer la sanción debe motivar adecuadamente citando la norma específica que establece la infracción que juzga y la razón por la que ha impuesto esa pena, de tal modo que del conjunto de las normas aplicables e invocadas en la Resolución y la debida motivación de quien en ejercicio de la facultad legal establece la sanción, permita deducir con suficiente grado de certeza, la razonabilidad de la pena a ser impuesta. 4.4. Bajo ese ordenamiento Constitucional y Tributario, se establece con absoluta claridad que tanto el instituto jurídico de la Proporcionalidad como el de la Motivación de las Resoluciones de los poderes públicos, constituyen garantías de carácter esencial, que atañen al derecho al debido proceso y a la defensa, y que tienen la connotación de ser básicos y sustanciales, porque su omisión implica la invalidez del acto emitido.- Para el caso el artículo 315 del Código Tributario, establece la clasificación de las infracciones tributarias, dentro de las que analiza las que corresponden a las “Faltas Reglamentarias”, la norma dice: “Constituyen faltas Reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentre comprendidas en tipificación de delitos o contravenciones”. De su parte, el artículo 351 del cuerpo legal invocado, define a las faltas reglamentarias como “la inobservancia de normas Reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos” Con este antecedente la norma del artículo 40A de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece la obligación de las personas naturales de presentar una declaración sobre su patrimonio acorde con lo establecido en el Reglamento; y, el artículo 96 del aludido Reglamento de Aplicación de la Ley Régimen Tributario Interno, señala los límites sobre los cuales, las personas naturales que no desarrollen actividades económicas, han de hacer efectiva tal declaración; y, en cuanto a la forma y los plazos para cumplir con esta obligación, dispone que la Administración Tributaria los regulará mediante Resolución. El Director General del Servicio de Rentas Internas mediante RESOLUCIÓN No. NAC-DGER2008-1510, reformada y publicada en el suplemento del Registro Oficial No 497 de 30 de diciembre de 2009, señaló los plazos que transcurren desde el 1 de enero hasta el 30 de marzo del respectivo ejercicio



económico; consecuentemente de esta última disposición se desprende que la obligación incumplida por el contribuyente constituye violación a una norma reglamentaria y de carácter administrativo, adecuándose a la tipificación definida como falta reglamentaria. 4.5. En los considerandos 11 a 17 de la resolución sancionatoria, se analiza la omisión en la que ha incurrido la infractora, las normas aplicables a esa omisión y se concluye que se ha verificado que se “han configurado las condiciones jurídicas objeto de la sanción” y consecuentemente el vínculo entre contribuyente y la conducta prevista en la norma como infracción, por lo, se le impone la multa que se objeta en esta proceso.- El accionante, no ha cuestionado la existencia de la infracción determinada en la resolución administrativa, ni la validez del trámite procesal seguido para el efecto, es más reconoce haber presentado fuera del plazo legal su declaración Patrimonial, por lo que se ha configurado en este caso la responsabilidad por la omisión en el cumplimiento de las obligaciones establecida en la Ley por tanto se ha cumplido el presupuesto básico de la infracción.- Así establecida la realidad procesal aparece que en la Resolución que se impugna, la Administración ha adecuado la infracción cometida a las normas legales que tipifican la conducta culpable, ha señalado las disposiciones que sancionan esa conducta, y ha demostrado que se ha cumplido el debido proceso administrativo señalado en la Ley por lo que ha ejercido su potestad sancionadora, emitiendo la Resolución Administrativa, que impone la multa cuestionada. 4.6. Ese análisis formal y legal respecto a la actuación administrativa, sin embargo, no elimina el control de la aplicación de los principios y fundamentos constitucionales a los que está obligada la Administración Tributaria en la emisión de sus actos o resoluciones, con el fin de eliminar cualquier duda respecto a la vulneración, afeción o limitación de los derechos de los contribuyentes, cuanto más que en este caso el sustento de la pretensión impugnatoria, precisamente se orienta a cuestionar únicamente la cuantía de la sanción impuesta, que al no estar adecuadamente motivada restringe su derechos fundamentales, pues manifiesta que “...Si bien la Administración Tributaria goza de tal discrecionalidad al momento de establecer la sanción, esta libertad de ninguna manera puede confundirse con arbitrariedad, pues se entiende que la discrecionalidad deberá ser aplicada luego de una extensa valoración de las pruebas y condiciones que rodeen a cada caso concreto, entre ellas “el posible mal causado” como para imponer una multa que resulte ser proporcional” y que con ello se ha violentado también el artículo 76, numeral 7 literal I) de la Constitución de la república”.- 4.7 Frente a la Pretensión del actor, al contestar la demanda la Procuradora de la Administración tributaria señala que “la Administración no ha ejercido su facultad sancionadora de manera arbitraria, como lo manifiesta la actora, puesto que la multa que ha impuesto se encuentra dentro de los rangos que establece la Ley, es decir ha actuado en estricto apego al ordenamiento jurídico vigente, debiendo por tanto destacar que la misma norma es la que establece la proporcionalidad con respecto a la actuación -falta reglamentaria- y la sanción -de treinta a mil dólares-, ...conforme se desprende de la resolución impugnada, la misma se grada en base a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad, simplicidad y economía, y en el caso concreto se analiza y consideran aspectos relativos a la infracción y los efectos que se tiene en el cumplimiento de las facultades concedidas a la Administración, todo lo cual se desprende de la lectura de la resolución impugnada, por lo que no se puede aducir que no se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el Reglamento para el Control de la Discrecionalidad de los Actos de la Administración Pública.”. Sobre Estos argumentos la Sala considera que los extremos de la sanción establecidos en la norma, son generales y no establecen relación alguna con la magnitud de las faltas cometidas por el contribuyente según su menor o mayor gravedad, con la naturaleza de la infracción en el grado de falta Reglamentaria, ni con las condiciones del contribuyente. Lo que permite, a falta de una legislación



concreta que establezca un rango específico y objetivo para que el funcionario pueda adaptar cada caso a una escala previamente establecida, que la autoridad sancionadora fije la cuantía a su discreción. Sin embargo esta falencia de la norma, no puede constituirse en una potestad para que el funcionario acorde a su criterio subjetivo, sin otro razonamiento de aquel que justifica actuar dentro del rango de la norma, pueda imponer infundadamente una pena, acorde a lo que él considere es proporcional y sin razonamiento alguno respecto al porque la suma impuesta está dentro de la categoría constitucional de la Proporcionalidad.- 4.8 La decisión administrativa que consta en la Resolución Sancionatoria N° 0120110500212, que se impugna, textualmente dice: “RESUELVE: 1. SANCIONAR al contribuyente BAILON PICON MIRIAN ANITA ... con ochocientos dólares de los Estados Unidos de Norte América con 00/100 (USD\$ 800)según los considerandos de la presente resolución”, pero en ninguna parte de ese acto, ni en ninguno de los considerandos de la resolución Impugnada, se explica la razón de ser de esa cifra, ni se indica por qué, el valor que señala, es el pertinente a la falta que sanciona. Ciertamente que en el considerando N° 14 de la Resolución, la Administración reproduce lo que dice el artículo agregado a continuación del Art. 351 del Código Tributario, esto es: “Las faltas reglamentarias serán sancionadas con una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.000 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas”; disposición legal que también invoca la Procuradora en su contestación a la demanda, agregando que “...en razón de que en el ejercicio de la facultad sancionadora la Administración debe imponer sanciones, entre ellas la multa, que en el caso que nos ocupa va desde los treinta a los mil dólares, debe actuar de una manera discrecional, discrecionalidad que obviamente es reglada y está íntimamente ligada con el tema de la motivación, por ello a este respecto se debe manifestar que la Administración no ha ejercido su facultad sancionadora de manera arbitraria, como lo manifiesta la actora, puesto que la multa que ha impuesto se encuentra dentro de los rangos que establece la Ley, es decir ha actuado en estricto apego al ordenamiento jurídico vigente, debiendo por tanto destacar que la misma norma es la que establece la proporcionalidad con respecto a la actuación -falta reglamentaria- y la sanción -de treinta a mil dólares”, afirmación que tampoco se apoya en ninguna base legal, cuanto más que es la propia Constitución, la que en el artículo 76 que hemos invocado, en su numeral 6, como resguardo y tutela del debido proceso y la seguridad jurídica, dispone que solamente :“La Ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativa o de otra naturaleza”, la Sala no encuentra que en la Resolución sancionatoria ni en aquella que la Autoridad Administrativa, resuelve negar el Reclamo que sobre la imposición de esa multa, se haya sustentado razonablemente el por qué se estableció ese valor y no otro, a sabiendas que los extremos mínimo y máximo de la multa señalados en la disposición agregada al Art. 351 del Código Tributario, solo pueden ser aplicables cuando el ente sancionador, cumpliendo el mandato legal señale motivadamente la proporción correcta y equitativa entre la transgresión definida y la pena que corresponda a esa transgresión; pues la discrecionalidad invocada por la Administración, se constituye en arbitrariedad, al aplicar sin razonamiento alguno un criterio subjetivo, señalando simplemente que la sanción está entre los rangos de la Ley. Podrá decirse que ese razonamiento es suficiente para cumplir con el mandato constitucional, que exige la debida proporcionalidad?. Resulta evidente que no, pues en el caso no se cumple con el deber de motivar sobre la cuantía o gravedad de la sanción impuesta, que a más de constituir una obligación contenida en la norma suprema, es también un derecho del administrado a conocer con precisión el por qué de la pena y la explicación de su cuantía, a la vez que posibilita al ente sancionador demostrar que su actuación no es arbitraria, sino que está sustentada en la aplicación racional y razonable de



la norma que establece el rango en el que debe actuar. 4.9. La Sala con los antecedentes señalados, establece que el principio de motivación establecido como fundamento Constitucional, implica que el acto Administrativo ha de contar con una justificación lógica, que permita conocer que la pena no solo se ajusta al ordenamiento jurídico, sino que con ella se exprese el sustento de la utilización de uno o más de los márgenes de discreción señalado en la Ley, para demostrar que la pena impuesta es equitativa, no abusiva o arbitraria; en síntesis que se ha impuesto en función de razones objetivas que estarán singularizadas en la decisión, puesto que un estado de Derechos y de Justicia, no tiene cabida un régimen sancionador, en el que prime el arbitrio, y en el que un acto no motivado es indudablemente un acto arbitrario, en esa razón el ejercicio de la potestad sancionadora no puede prescindir de la motivación, que da efectividad a la actividad sancionadora de la Administración evitando el desborde de su actuación represiva y encauzando ésta dentro de un criterio de ponderación, medida y equilibrio, como la alternativa última de la pena que se imponga al contribuyente. La motivación resulta pues la única garantía para proscribir la arbitrariedad y el elemento jurídicamente diferenciador de la discrecionalidad frente a la arbitrariedad.- Para el caso en la Resolución sancionatoria encuentra que estos criterios de proporcionalidad no han sido parte de la motivación de la Administración Tributaria para imponer la pena, por lo que resulta cuestionable que en un proceso administrativo al imponer una sanción, se haya omitido la explicación respecto a la razón por la que se establece la cuantía de la pena impuesta y no otra, tanto más la norma que se aplica, establece un amplio rango de discrecionalidad, que hace ineludible esa explicación porque ella representa la única garantía de la aplicación de los principios tributarios de equidad y proporcionalidad entre la falta cometida y la pena a imponerse.- Por los razonamientos expuestos, el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en Cuenca, “ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA”, acepta la demanda presentada por Doña Mirian Anita Bailón Picón, por sus propios derechos, en contra de la Resolución No. 101012011RREC002488, emitida por el señor Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas con fecha 3 de junio de 2011, en la que se niega el reclamo administrativo presentado por el actor en contra de la Resolución Sancionatoria por Falta Reglamentaria No. 0120110500212 de fecha 28 de enero de 2011, y en consecuencia declara la invalidez jurídica, de los actos administrativos impugnados y por tanto la ineficacia de la sanción impuesta. Por cuanto el señor Secretario ha presentado la renuncia a su cargo, el Tribunal designa al Ab. Fabián Chicaiza Sisalima, Secretario Ad-Hoc.- Hágase saber.



**JUICIO N°. 01501-2011-0159**

JUEZA PONENTE: Dra. Lupe Ramos Meneses TRIBUNAL DISTRITAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.- Cuenca, 01 de agosto de 2014.- Las 08H10.- JUICIO N° NRO. 159-11- VISTOS: El Doctor Esteban Flores Solano, ofreciendo ratificación del contribuyente AQUIP ELIECER FLORES FLORES comparece presentando demanda de impugnación en contra de la Resolución Sancionatoria por Contravención No. 0120110502699 emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro, el actor como fundamentos de hecho y de derecho, señala: “FALTA DE MOTIVACIÓN: Estamos dentro de la esfera del Derecho Penal Administrativo, en el cual es requisito indispensable para poder sancionar, demostrar la existencia del mal causado y la proporcionalidad entre este y la pena que se imponga. En este caso, la Administración Tributaria ha procedido a imponer una sanción económica sin determinar cuál es el mal que se ha causado y que pretende resarcir; lo que deviene en una carencia de motivación, pues no ha podido explicar la pertinencia de las normas por ella aludidas a los antecedentes de hecho; lo que nos conduce a sostener que la resolución es nula. En la resolución se dice que se han considerado los principios constitucionales que regulan el régimen penal y llama la atención que ninguno de ellos se los haya desarrollado para sustentar la existencia de la infracción y el monto de la pena. Si bien el ordenamiento jurídico le confiere discrecionalidad a la Administración, en un rango de 30 a 1500 dólares, esto de ninguna manera significa que se pueda imponer sanciones sin determinar las razones jurídicas que condujeron a establecerla, en efecto, la Administración Tributaria debió sustentar por qué razón la multa no puede ser inferior a la impuesta” agrega que: “En definitiva la Administración Tributaria en su resolución no ha motivado el por qué del monto de la sanción, simplemente se ha limitado a referirse a los antecedentes del caso, estableciendo en el considerando 19 de la resolución que impugno, tres elementos generales, que de ninguna manera precisan como se valoraron los hechos para el establecimiento de sanción, es decir, desbordo el límite de la discrecionalidad para llegar a la arbitrariedad. No se indica cual es el mal causado ni la relación proporcional que existiría entre este y el monto de la sanción, transgrediendo de esta manera la norma del Art. 76.6 de la Constitución. Particular, de la discrecionalidad sin motivación, que ya ha sido analizado por ustedes en el juicio N° 36-10, que inclusive no fue objeto de casación por parte de la Administración Tributaria; lo que demuestra que los razonamientos y conclusiones a las que llegó la Sala Juzgadora en dicha sentencia, fueron aceptados por la Administración Tributaria y que son absolutamente aplicables al presente caso. Esta falta absoluta de motivación, de Derecho torna ineficaz por ilegal a la resolución sancionatoria en referencia.”. Como segundo argumento y enumerado con 2.2. el actor menciona que: “En el trámite No. 101012011009366 de manera categórica se demostró al SRI que en la bodega en la que reposaban los documentos del año 2009 y 2010 ocurrió un incendio y que como consecuencia de ello se perdió la documentación de esos años. Sin embargo, pese a conocer de este hecho, nuevamente mediante requerimiento N° RAU-APNORIC11-00001 se solicita al contribuyente documentación del año 2009. Como ustedes podrán apreciar, por un caso fortuito (incendio) se perdió toda la información que la Administración Tributaria solicitó, no obstante, con el fin de tratar nuevamente de buscar la información y así cumplir con lo solicitado en la medida de lo que se hubiese podido rescatar, el Dr. Flores solicitó un plazo adicional, el cual ha sido negado, conforme la misma Administración reconoce en el numeral 11 de la resolución que impugno. Conforme podrán apreciar, la no entrega de la información fue justificada con mucha anterioridad, empero, este actuar persecutorio es una clara demostración de solicitar lo que físicamente es imposible, cuando por el caso fortuito en mención, de acuerdo con las normas generales mi representado está exento de toda obligación y





responsabilidad respecto de la documentación e información requerida por el SRI del año 2009 y 2010. Todo esto, sumado a la negativa de conceder un plazo adicional, constituye una clara violación al derecho constitucional de acceder a una tutela efectiva de los derechos en sede administrativa del contribuyente” Finalmente alega que: “La sanción que se ha establecido está dentro del área del Derecho Penal Administrativo, en el cual no es posible hacer una interpretación extensiva de las normas, es decir, se deberá estar estrictamente a la letra de la ley. Aplicando este principio universal del Derecho Penal, debemos entender y aplicar la norma del Art. 329 del Código Tributario, que establece "...Las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir... Norma de la cual se puede colegir que las sanciones económicas están vinculadas a la existencia de un tributo que se trató de evadir, en el caso que nos ocupa, no hay evasión tributaria, lo que sumado a la exención de responsabilidad antes anotada, a la inexistencia de un mal causado nos lleva a concluir que la multa de ilegal”. Concluye solicitando que en: “sentencia se dignen declarar la nulidad de ésta y disponga la baja de la multa impuesta”. Determina domicilio de la Autoridad demandada, señala domicilio para notificaciones posteriores y la cuantía. Con Providencia de fecha 10 de octubre de 2011 se acepta al trámite la demanda ordenando la citación a la Autoridad demandada y notificar al Señor Delegado de la Procuraduría General del Estado, actos procesales que se cumplen por Secretaría el 12 de octubre de 2011, conforme consta de la razón de fjs 04; de fjs. 16 a 21, obra el escrito de la Procuradora de la Autoridad demandada, con la documentación que justifica su calidad y da contestación a la demanda en la que se excepciona en contra de la pretensión planteada por el actor, en los siguientes términos: “Mediante Requerimiento de Información No. RAU-APNORIC11-00001, la Administración Tributaria (concediendo el plazo de 20 días hábiles) solicito al hoy actor la siguiente información: 1) Detalle de las deducciones declaradas por el contribuyente en el casillero 521 del formulario 102 de declaración de Impuesto a la Renta a del año 2009. Utilizar el Cuadro No. 1 señalado para el efecto en el Anexo No. 1. Esta información deberá ser entregada en medio magnético en formato Excel. 2) Copias certificadas por el contribuyente de comprobantes de venta y demás documentos que respalden las deducciones declaradas por el contribuyente en el casillero 521 del formulario 102 de declaración de Impuesto a la Renta del año 2009, por el valor total de 2.467.796,19 dólares. 3) Detalle de pagos efectuados durante el periodo fiscal 2009 por concepto de sueldos, salarios y beneficios de empleados contratados en relación de dependencia. Utilizar el Cuadro No. 2 señalado para el efecto en el Anexo No. 1. Esta información deberá ser entregada en medio magnético en formato Excel. 4) Copias certificadas por el contribuyente de roles de pago por concepto de sueldos, salarios y beneficios pagados a empleados en relación de dependencia durante el año 2009. 5) Nombres completos, números de cedula de identidad y valores considerados como base de aportación de los empleados con discapacidad o que tengan cónyuge o hijos con discapacidad, que hayan sido considerados para el cálculo de la "deducción por pago a trabajadores con discapacidad", en el caso de haberla aplicado durante el año 2009 y copia del carnet del CONADIS respectivo. 6) Nombres completos, números de cedula de identidad y valores considerados como base de aportación de los empleados nuevos o contratados en el año 2009, que fueron considerados para el cálculo del valor de la "Deducción del incremento neto de empleados " en el caso de haberla aplicado durante el año 2009. 7) Nombres completos, números de cedula de identidad de los empleados que dejaron de trabajar bajo su dependencia en el año 2009 y que de igual manera le sirvieron para el cálculo del valor de la "deducción del incremento neto de empleados" en el caso de haberla aplicado durante el año 2009. 8) Copias certificadas por el contribuyente de Estados de Cuenta Bancarios en donde se



reflejen los rendimientos financieros generados en cuentas de ahorros y cuentas corrientes de propiedad del señor AQUIP ELIECER FLORES FLORES, durante el año 2009. 9) Copias certificadas por el contribuyente de documentos de respaldo de rendimientos financieros recibidos, por inversiones a plazo fijo efectuadas a nombre de AQUIP ELIECER FLORES FLORES, durante el año 2009.” Manifiesta además que. “La Administración Tributaria notifica con fecha 29 de Julio de 2011 al hoy demandante con el Inicio de Sumario N° RAU-INFOITE11-00056-M, concediéndole el plazo de 5 días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación para que en ejercicio de su derecho a la defensa, presente todas las pruebas de descargo que considere pertinentes para desvirtuar la no presentación de la información que se solicita en el Requerimiento de Información No. RAU-APNORIC11-00001, información que la Administración requiere para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario, plazo en el que el contribuyente no ejerció su derecho a la defensa ni presentó pruebas que desvirtúen el cometimiento de la infracción, contraviniendo con su conducta lo dispuesto en el Art. 96 del Código Tributario y el Art. 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas”, agrega respecto al argumento del actor de la pérdida de la documentación que “Ante esta afirmación Señores Jueces es necesario manifestar que la demostración categórica -a la que se refiere el actor- sobre la pérdida de los documentos correspondientes al año cuya información se requirió, no es tal, puesto que lo que el hoy actor presentó fue un Oficio suscrito por el Jefe del B.C.B.C.C. sobre el incidente producido el día 05 de Noviembre del 2.010 en la vivienda del Dr. Eliecer Flores F. ubicada en la calle Vega Muñoz 18-104 y Abraham Sarmiento, sobre la destrucción de "enceres, paredes y cielo raso" en un dormitorio de dicha vivienda donde se produjo la contaminación por el fuego, mas no en bodega alguna donde reposaban los documentos como afirma el actor. Según documento que hace referencia a esta contaminación por el fuego, el mismo se refiere a la destrucción de enseres además de paredes y cielo raso, sobre las paredes y el cielo raso no amerita mayor análisis con respecto a la presentación de documentación requerida, sobre los enseres es indispensable indicar que el Diccionario de la Lengua Española define a los enseres como: 'Utensilios, muebles, instrumentos necesarios o convenientes en una casa o para el ejercicio de una profesión', a continuación transcribe el contenido del artículo 592 del Código Civil. Continúa manifestando que: "...del aludido documento con el que se pretende sustentar la 'demostración categórica' de la pérdida de la documentación requerida, se concluye fácilmente por las consideraciones expuestas que el mismo no demuestra ni prueba lo que el actor pretende, y así solicito se considere Señores Jueces al momento de emitir la correspondiente sentencia.” Respecto al argumento del actor de que su representada está exenta de obligación y responsabilidad dice: “Nos preguntamos Señores Jueces a que "normas generales" se refiere el actor, normas por las que esta "exento de toda obligación y responsabilidad respecto de la documentación e información requerida"?, el actor pretende en base a no sé que normas eximirse de sus obligaciones que como contribuyente esta constreñido a cumplir como sus deberes formales legalmente establecidos en el Art. 96 del Código Tributario, deberes por los que estaba en la obligación de mantener, exhibir, y presentar la información relacionada con la actividad económica que mantiene, por lo que la malhadada afirmación por parte del actor Señores Jueces de la supuesta 'exención' carece de toda razón y asidero legal. Sobre la cuestionada motivación del acto por parte del actor en cuanto al monto de la multa, es necesario precisar Señores Jueces que de la revisión y análisis de la impugnada Resolución se establece claramente cuáles fueron los parámetros sobre los que la Administración Tributaria ejerció su facultad sancionadora, pues de la lectura de la misma se puede leer claramente que la misma ha sido impuesta porque la falta de presentación de la información requerida impide el normal ejercicio de las



atribuciones conferidas a la Administración Tributaria -en el caso concreto que nos ocupa, la facultad determinadora-; que se han considerado los principios constitucionales que regulan el régimen penal y tributario y además el principio de capacidad contributiva del contribuyente, y que se ha considerado adicionalmente que de verificarse el cometimiento anterior de un tipo de infracción como la que se sanciona, esta será considerada para establecer la multa, cumpliéndose con ello con los principios de equidad, igualdad y proporcionalidad; por lo que la aludida falta de motivación argumentada por el actor no tiene asidero alguno, conforme se ha demostrado". Manifiesta que: "El incumplimiento en la entrega de la información requerida al hoy actor se tradujo en la comisión de una contravención, infracción que fue sancionada por la Administración Tributaria siguiendo los procedimientos legales previstos, esto es el Art. 363 del Código Tributario", transcribe la regla que menciona y los artículos 226 de la Constitución de la República del Ecuador 103 y 349 del Código Tributario. Argumenta además que "es importante recalcar que la contravención no admite ni eximentes ni agravantes, se da por la sola transgresión de la norma, por lo que la sanción establecida está debidamente motivada y dentro del rango establecido en la norma transcrita en líneas anteriores. La Administración Tributaria ha ejercido sus atribuciones y ha actuado legítimamente al emitir el acto administrativo que hoy se encuentra impugnado, indicando con precisión las normas en las que se sustenta el acto, y como esas normas son las aplicables a la conducta del infractor, es decir existen los fundamentos de hecho y de derecho, así como la relación y pertinencia de los fundamentos de derecho con los de hecho, por lo que por todos los fundamentos expuestos a lo largo de esta contestación no cabe la pretensión del actor de que se declare la nulidad de la Resolución Sancionatoria No. 0120110502699 y se disponga la baja de la multa impuesta, y así solicito Señores Jueces se declare en sentencia, y al tiempo de rechazar la demanda solicito se declare la validez de la misma". Formula las excepciones de improcedencia de la acción planteada, y negativa pura y simple de los fundamentos de la acción planteada, las cuales pide sean consideradas en forma subsidiaria. Señala casilla judicial para notificaciones, y pide se condene en costas al actor.- La contestación a la demanda fue aceptada a trámite en providencia de fecha 14 de noviembre del 2011 (fojas 22). De oficio se abre la causa a prueba con providencia de 16 de abril del 2013, en esta etapa, el actor reproduce a su favor lo que de autos le fuere favorable, e impugna lo adverso, especialmente la resolución impugnada, y la contestación a la demanda; de la resolución sancionatoria reproduce a su favor la carencia de falta de motivación de la misma pues no se valoraron los hechos para el establecimiento de la sanción ni nada se dice sobre la proporcionalidad de la sanción con el bien jurídico afectado. Adjunta además copia de la sentencia dictada dentro del proceso No. 36-2010; Por su parte la Procuradora, también reproduce lo favorable de autos, la copia debidamente certificada del documento "NOTIFICACION DE INICIO DE SUMARIO POR CONTRAVENCION No. RAU-INFOITE11-0056-M" con el que se le da al contribuyente el ejercicio del derecho a la defensa; reproduce además las copias debidamente certificadas de los documentos emitidos por el Benemérito Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Cuenca, detallando dicha documentación con el que demuestra que el incendio no se produce en una bodega como afirma el actor en su demanda, sino en un dormitorio, reproduce a su favor los documentos presentados por el Benemérito Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Cuenca con el que demuestra que no se dio la destrucción de "documentos" según informe emitido por tal institución; impugna todo lo adverso; las pruebas requeridas fueron despachadas en providencia de fecha 03 de mayo del 2013. A petición de la parte demandada, se declara concluido el término probatorio, y con providencia de fecha 15 de mayo del 2013 se manda que pasen los autos a la Sala para su resolución. Siendo este el estado de la causa, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario



con Sede en Cuenca, hace las siguientes consideraciones: PRIMERO.- Que, éste Tribunal es competente para conocer y resolver la acción planteada, en razón de lo dispuesto en los artículos 217, y 220, acción 6ta. del Código Tributario, en armonía con el numeral 2do. del artículo 219 del Código Orgánico de la Función Judicial.- SEGUNDO.- Que, el proceso es válido por tramitarse de conformidad a la Ley, sin omisiones que pudieran afectar en la decisión de la presente causa, habiéndose garantizado el derecho a la defensa y la contradicción.- TERCERO.- Que la personería de las partes se encuentra debidamente justificada, el actor que comparece por sus propios derechos y la Autoridad Demandada por medio de su Procuradora que justifica con el documento de fojas 16.- CUARTO.- El contribuyente impugna la Resolución No. 0120110502699, centrándose medularmente la impugnación y la defensa de la Administración, en la motivación de la resolución sancionatoria, la exención de la obligación de presentar la información requerida y la inexistencia de un mal causado, ante lo cual éste Tribunal para resolver en derecho considera lo siguiente: 4.1.- Con la vigencia de la Constitución de la República del Ecuador, nuestro país es un Estado constitucional de derechos y de justicia, como se encuentra consagrado en el artículo 1 de nuestra carta fundamental, siendo primordial para el Estado en virtud del artículo 3 "Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales". Por su parte, el artículo 11 numeral 3 de la norma dispone: "Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte"; así también el numeral 4 y 5 consagran que ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni garantías constituciones, debiendo los servidores públicos, administrativos o judiciales, aplicar la interpretación que más favorezca a su efectiva vigencia; siendo el más alto deber del Estado el respetar y hacer respetar los derechos consagrados en la Constitución. Así mismo, el artículo 76 protege y garantiza el derecho al debido proceso; entre las garantías fundamentales que incluye el debido proceso, se encuentra el establecido en el numeral 6 del mentado artículo que establece: "La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza" y en el literal l) del numeral 7 ibídem se establece: "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 de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados". Esta garantía se desarrolla y se encuentra contemplada en los artículos 81 y 103 del Código Tributario que dicen: "Art. 81.- Forma y contenido de los actos.- Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la Ley.", en igual sentido se pronuncia el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, al señalar en el artículo 122 que "La motivación de los actos que pongan fin a los procedimientos se realizará de conformidad con lo que dispone la Constitución y la ley V la normativa aplicable. La falta de motivación entendida ésta como la enunciación de las normas y de los hechos particulares, así como la relación coherente y racional entre éstas y aquellos produce la nulidad absoluta del acto administrativo o resolución". 4.2.- El actor al impugnar la resolución sancionatoria No. 0120110502699, que obra de fojas 18 y 19 de los autos, argumenta su pretensión en la falta de motivación del acto administrativo



impugnado y al criterio discrecional administrativo respecto al monto de la multa impuesta, resultando ésta de mil doscientos treinta y ocho dólares por el cometimiento de una contravención que puede ser sancionada hasta con mil quinientos dólares de los Estados Unidos de América; en la resolución impugnada se establece en el numeral 19. Que: “una vez, verificado el incumplimiento por parte del contribuyente FLORES FLORES AQUIP ELIECER con RUC 0300231826001, esto es por no haber presentado la información solicitada en el Requerimiento de información No. RAU-APNORIC11-00001 notificado el 08 de junio de 2011, tal como se detalla en los considerandos anteriores, y conforme a lo manifestado en la presente resolución constituye una contravención que de conformidad con lo establecido en el último inciso del artículo 329 del Código Tributario, las sanciones pecuniarias por contravenciones se impondrá de acuerdo a las cuantías determinadas en el Código Tributario y demás leyes tributarias, siendo en el presente caso dicho rango entre USD \$ 30,00 a USD \$1.500,00 dólares; la Administración Tributaria establece la multa en consideración lo siguiente: 19.1. Que, la falta en la que ha incurrido el contribuyente impide el normal ejercicio de las atribuciones conferidas a la Administración Tributaria, 19.2. Que, se han considerado los principios constitucionales que regulan el régimen penal y tributario y además el principio de capacidad contributiva del contribuyente, 19.3. Que se han considerado adicionalmente que, de verificarse el cometimiento anterior de un tipo de infracción como la que se sanciona, esto será considerado para establecer la multa en la presente resolución; cumpliendo con ello adicionalmente con los principios de equidad, igualdad y proporcionalidad.”...” 4.3- Del análisis tanto de la demanda como de la contestación a ella realizada, como lo que obra de autos, este Tribunal considera que respecto a la configuración de la infracción tributaria, se ha cometido una contravención, pues se ha demostrado que el actor no presentó la información requerida por la Administración, sin que éste pueda demostrar que la misma había sido destruida, pues de la documentación que consta dentro del proceso no se desprende vinculación o relación entre la destrucción de parte de un inmueble dado por un hecho de fuerza mayor y la documentación que se encontraba en la obligación de presentar, constituyéndose una contravención acorde a lo establecido en el artículo 315 del Código Tributario. Respecto a la imposición del monto de la sanción, la misma, como no puede ser de otra manera debe estar sustentada en normas claras y previas que garanticen la seguridad jurídica que ampara a todos los ciudadanos, respondiendo dicha imposición a la aplicación de principios constitucionales aplicables al régimen penal como es el de la proporcionalidad de la pena contemplado en nuestra Carta Magna en el Art. 76, numeral 6 “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.” y la debida motivación de por qué se impone una sanción y no otra. Es evidente que las potestades administrativas pueden ser regladas o discrecionales. Las primeras son aquellas dispuestas expresamente en la Ley sin que quepa margen o la mínima posibilidad de interpretación por parte de la Administración Tributaria, como por ejemplo la facultad determinadora de ésta, que constituye un proceso eminentemente reglado que no permite al auditor tributario alejarse de dicho procedimiento, pues se configuraría una conducta ilegal que acarrea responsabilidades; las segundas son aquellas que sin dejar de ser legales conceden a la Administración cierta discrecionalidad en su decisión, como la que ocurre en la norma contenida en el artículo 351 del Código Tributario, la cual establece un rango dentro del cual el funcionario puede actuar imponiendo la sanción pecuniaria. Esta facultad discrecional, ha de ejercerse de manera razonada con adecuado sustento motivacional, así señala el Reglamento para el Control de Discrecionalidad en los Actos de Administración Pública , publicado en el Registro oficial No. 686 del 18 de Octubre de 2002, “Que la potestad discrecional se encuentra limitada por las



normas procedimentales y por los principios inspiradores del ordenamiento pues la potestad discrecional, que, puede y debe ejercerse válidamente en defensa del interés público, si fue otorgada por la norma, ha de llevarse a la práctica en el marco de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, garantizando que la decisión pueda ser calificada, aparte de racional como razonable”; resulta evidente entonces e imperante que en aquellas situaciones fácticas en las cuales la ley prevé discrecionalidad para la Administración, la Motivación sea considerada. Si bien es imposible erradicar las facultades discrecionales de la Administración, pues nacen de la ley, es necesario establecer que la motivación es la que legitima la existencia del acto administrativo, de ahí su importancia que es recogida en el literal I del numeral 7 del artículo 76 de nuestra Carta Fundamental; la discrecionalidad debe ir directamente ligada a la razonabilidad en donde la decisión administrativa debía motivar el porqué del monto de la multa, cuáles fueron las circunstancias que motivaron un valor y no otro, o el daño ocasionado que se materialice en dicha multa. Si bien es cierto entonces que la discrecionalidad de la Administración nace de la ley, también es cierto que esa libertad legal otorgada debe ir acompañada de una correcta y justa valoración de los hechos, caso contrario se convierte en arbitrariedad. En la especie, la Administración Tributaria pretende motivar su decisión en principios constitucionales generales, pero no ha determinado en su acto el involucramiento de los mismos en la sanción impuesta, es decir, únicamente se hacen meros enunciados, y no se explica cómo se consideró en el caso concreto, el principio de capacidad contributiva del contribuyente; o, si el contribuyente cometió o no con anterioridad, otra infracción igual a la que se sanciona; de igual forma, se enuncian los principios de equidad, igualdad y proporcionalidad, pero no se expresa o razona de manera alguna, como esos principios fueron aplicados al caso en concreto, e influyeron en la determinación del valor de la multa; en definitiva, no consta en parte alguna motivación respecto del monto establecido como sanción, actuación que se aleja de los principios que rigen el régimen penal que sanciona conductas ilegales en directa relación con el daño que se cause, es decir con los efectos que produzca dicha actuación. La capacidad contributiva tiene su fundamento en la obligación de contribuir y se constituye en la base de la medida de las prestaciones tributarias, sin que pueda relacionarse o tomarse como referente para la imposición de una multa. Del análisis que antecede la Sala concluye que, al ser nuestra Constitución eminentemente garantista de derechos, y que en la misma se impone que los actos administrativos que no se encuentran motivados adolecen de nulidad el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en Cuenca, "ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCIÓN Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA", acepta la demanda presentada por el Señor FLORES FLORES AQUÍP ELIECER, en contra del señor Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, y se declara la nulidad de la Resolución No. 0120110502699 emitida con fecha 22 de agosto del 2011.- De conformidad con el oficio No. FJA-DPA-2014-2383 de fecha 28 de julio de 2014, actúe como Secretaria Encargada la Abogada Paola Arteaga Landívar.- Hágase saber. Dr. Rodrigo Patiño Ledesma Dr. Marco Tobar Solano JUEZ DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO JUEZ DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO-CUENCA CONTENCIOSO TRIBUTARIO-CUENCA Dra. Lupe Ramos Meneses JUEZA DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO-CUENCA.



**INADMISION CASACIÓN DE LA SENTENCIA DEL 01 de agosto de 2014.- Las 08H10.- JUICIO N° 01501-2011-0159**

**JUICIO CASACIÓN NÚMERO 17751-2014-0443**

VISTOS. Conocemos la presente causa en nuestra calidad de conjeuzas y conjeuzes de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en virtud de las resoluciones del pleno del Consejo de la Judicatura n° 013-2012, mediante la cual se designó y posteriormente posesionó a las conjeuzas y conjeuzes de la Corte Nacional de Justicia, de conformidad con el art. 200 del Código Orgánico de la Función Judicial; n° 983-2013 del pleno del Consejo de la Judicatura para la integración de las salas especializadas de conjeuzas y conjeuzes; y, n° 031-2014 de 17 de febrero del 2014. En lo principal, la Dra. Rosa Fajardo Mosquera, procuradora de la administración tributaria, en el juicio propuesto contra el Director Regional del Austro del SRI, deduce recurso de casación contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal n° 3 con sede en Cuenca, el 01 de agosto del 2014, las 08h10 (fojas 53 a 59 del cuaderno de instancia), que acepta la demanda. El recurso ha sido concedido por el tribunal de instancia mediante auto de 03 de septiembre del 2014, las 10h30, se encuentra en estado de calificación, y para hacerlo, se considera: PRIMERO. COMPETENCIA. Esta Sala de Conjeuzes es competente para conocer y resolver sobre la calificación de admisibilidad o inadmisibilidad del recurso por disposición de las normas del art. 182 de la Constitución de la República del Ecuador; artículos 178 número 5; 201 número 2 del Código Orgánico de la Función Judicial. SEGUNDO. PRINCIPIO DISPOSITIVO. En virtud del principio dispositivo contemplado en el art. 168, numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador, desarrollado en el art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial, son los recurrentes quienes fijan los límites del recurso. TERCERO. CALIFICACION DEL RECURSO DE CASACIÓN. El art. 7 de la Ley de Casación indica que interpuesto el recurso, el órgano judicial respectivo, dentro del término de tres días, examinará si concurren las siguientes circunstancias: 1. Si la sentencia o auto objeto del recurso es de aquellos contra los cuales procede de acuerdo con el artículo 2 de esa ley; 2. Si se ha interpuesto en tiempo; y, 3. Si el escrito mediante el cual se lo deduce reúne los requisitos señalados en al art. 6 de la misma ley. El último inciso del art. 8 de la Ley de Casación dispone que la Sala respectiva de la Corte Nacional de Justicia examinará si el recurso de casación ha sido debidamente concedido de conformidad con lo que dispone el artículo 7, y en la primera providencia declarará si admite o rechaza el recurso de casación; si lo admite a trámite, procederá conforme lo previsto en el artículo 13 ibídem; si lo rechaza devolverá el proceso al inferior. CUARTO. PROCEDENCIA. 4.1. El art. 2 de la Ley de Casación dispone que el recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los tribunales distritales de lo fiscal y de lo contencioso administrativo; que igualmente procede respecto de las providencias expedidas por dichas cortes o tribunales en la fase de ejecución de las sentencias dictadas en procesos de conocimiento, si tales providencias resuelven puntos esenciales no controvertidos en el juicio, ni decididos en el fallo, o contradicen lo ejecutoriado; y, que no procede el recurso de casación de las resoluciones de los funcionarios administrativos, mientras sean dependientes de la Función Ejecutiva. 4.2. Esta Sala considera necesario analizar y determinar el sentido y efecto exactos del vigente artículo 2 de la Ley de Casación, que reduce la procedencia del recurso extraordinario de casación a los procesos de conocimiento. La doctrina distingue desde el punto de vista de la naturaleza de la pretensión del demandante, entre juicios de conocimiento, de ejecución y cautelares. Pertenecen a la categoría de procesos de conocimiento "Los procesos de condena, declarativo puro y de declaración constitutiva" que "tienen como finalidad la declaración de un derecho o responsabilidad o de la constitución de una relación jurídica, e incluye, por lo tanto, el grupo general de declarativos y a los dispositivos. En todos ellos el derecho, es decir, el juez es quien ius dicit. Son procesos de juzgamiento o conocimiento o declarativos genéricos" (Hernando Devis Echandía, Compendio de Derecho Procesal, Teoría General del Proceso, t., I, 13ª Edición, 1994, Medellín, Biblioteca Jurídica Diké, p. 166). Por su parte, Lino Enrique Palacio, en su obra "Derecho Procesal Civil" Tomo I, (Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, páginas 304 y siguientes) distingue el proceso de conocimiento, de declaración o cognición, como "aquel que tiene por objeto una pretensión tendiente a lograr que el órgano judicial (o arbitral) dilucide y declare, mediante la aplicación de las normas pertinentes a los hechos alegados y (eventualmente) discutidos, el contenido y



alcance de la situación jurídica existente entre las partes. El efecto invariable y primario de los pronunciamientos que recaen en esta clase procesos se halla representado, pues, por una declaración de certeza acerca de la existencia o inexistencia del derecho pretendido por el actor, ese efecto puede ir acompañado de la integración o complementación de una relación jurídica, o de la imposición, al demandado, del cumplimiento de una determinada prestación (de dar, de hacer o de no hacer), configurándose sentencias que se denominan, respectivamente, determinativas y de condena". Pero "cualesquiera sean los efectos de las sentencias que en ellos se dicten, los mismos son el resultado de una actividad intelectual y emocional del juez en cuya virtud éste examina los hechos y las pruebas aportadas por ambas partes, efectúa su valoración a la luz del ordenamiento jurídico vigente, y formula la norma individual que en lo sucesivo ha de regir la conducta de aquéllas con relación al caso que motivó el proceso". 4.3. En la especie, la sentencia recurrida se ha dictado en un proceso sobre resolución sancionatoria por contravención, que constituye pretensión sobre derechos sustantivos en materia tributaria y consecuentemente es un proceso de conocimiento respecto del cual procede el recurso de casación. QUINTO. LEGITIMACIÓN 5.1. El art. 4 de la Ley de Casación establece que el recurso de casación solo podrá interponerse por la parte que haya recibido agravio en la sentencia o auto. 5.2. En el caso, la sentencia impugnada resuelve aceptar la demanda propuesta contra el Director Regional del Austro del SRI, parte procesal que presenta el recurso de casación y se encuentra legitimada para ello porque recibe agravio en la sentencia. SEXTO. OPORTUNIDAD. 6.1. El art. 5 de la Ley de Casación indica que el recurso deberá interponerse dentro del término de cinco días posteriores a la notificación del auto o sentencia o del auto definitivo que niegue o acepte su ampliación o aclaración; y que los organismos y entidades del sector público tendrán el término de quince días. 6.2. En la especie, la sentencia recurrida fue dictada el 01 de agosto del 2014, las 08h10 y notificada el mismo día; en tanto que el recurso de casación se presentó el 21 de agosto del 2014, las 15h33, oportunamente, dentro de término. SÉPTIMO. REQUISITOS FORMALES. 7.1. El art. 6 de la Ley de Casación establece los requisitos obligatorios que debe contener el escrito de interposición del recurso, que son los siguientes: 1. Indicación de la sentencia o auto recurridos con individualización del proceso en que se dictó y las partes procesales; 2. Las normas de derecho que se estiman infringidas o las solemnidades del procedimiento que se hayan omitido; 3. La determinación de las causales en que se funda; y, 4. Los fundamentos en que se apoya el recurso. 7.2. En el número 1 del recurso presentado, se indica la sentencia y auto recurridos, con individualización del proceso y las partes procesales. 7.3. En el número 2 del recurso, menciona que las normas de derecho infringidas son: art. 76, número 6 de la Constitución de la República del Ecuador; art. 349 del Código Tributario El recurso cumple este requisito. 7.4. El recurrente invoca la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación, por lo que cumple este requisito. 7.5. La causal primera se refiere a la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva. En el recurso de casación por la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación no cabe consideración en cuanto a los hechos ni hay lugar a ninguna clase de análisis probatorio, pues se parte de la base de la correcta estimación de ambos por el Tribunal de instancia. Cuando el juzgador dicta sentencia y llega a la convicción de la verdad de determinados hechos, alegados ya sea por la parte actora, ya sea por la parte demandada, en la demanda y en la contestación; luego de reducir los hechos a los tipos jurídicos conducentes, busca una norma o normas de derecho sustantivo que le sean aplicables. A esta operación se llama en la doctrina subsunción del hecho en la norma. Una norma sustancial o material, estructuralmente, tiene dos partes: la primera un supuesto, y la segunda una consecuencia. Muchas veces una norma no contiene esas dos partes, sino que se complementa con una o más normas, con las cuales forma una proposición completa. La subsunción no es sino el encadenamiento lógico de una situación fáctica específica concreta en la previsión abstracta, genérica o hipotético contenido en la norma. El vicio de juzgamiento o in iudicando contemplado en la causal primera, se da en tres casos: 1) Cuando el juzgador deja de aplicar al caso controvertido normas sustanciales que ha debido aplicar, y que de haberlo hecho, habrían determinado que la decisión en la sentencia sea distinta a la escogida. 2) Cuando el juzgador entiende rectamente la norma pero la aplica a un supuesto fáctico diferente del hipotético contemplado en ella. Incurre de esta manera en un error consistente en la equivocada relación del precepto con el caso controvertido. 3) Cuando el juzgador incurre en un yerro de hermenéutica al interpretar la norma, atribuyéndole un sentido y alcance que no tiene.- 7.5.1. El peticionario acusa la falta de aplicación del art. 349 del Código Tributario y errónea interpretación del art. 76, número 6, de la Constitución de la República. A continuación hace un análisis del fallo recurrido e insiste que el Tribunal no ha analizado el art. 349 del Código





Tributario sobre la cuantía de la multa, sino el hecho de que todo acto discrecional debe ser motivado; y, que el art. 76 número 6 de la Constitución indica que la ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza, por lo que el Tribunal a quo debió limitarse a cumplir con la ley. La Sala observa que la razón por la que el Tribunal de instancia acepta la demanda es por la falta de motivación de la resolución sancionatoria, que es una obligación establecida en el art. 76 número 7, literal l) de la Constitución de la República, de tal manera que los vicios que acusa el recurrente no son determinantes en la parte dispositiva del fallo impugnado, esto es no tienen trascendencia en la decisión, que es la exigencia de la parte final de la causal primera del art. 3 de la Ley de Casación. OCTAVO. CALIFICACION. Con la motivación que antecede, la Sala de Conjuces de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia, declara que inadmite el recurso de casación presentado contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal n° 3 con sede en Cuenca, el 01 de agosto del 2014, las 08h10, por falta de fundamentación de la causal. Devuélvase el proceso al inferior. Actúe el abogado Diego Acuña Naranjo, secretario relator de la sala. Notifíquese.



**JUICIO N°. 01501-2012-0107**

JUEZ PONENTE: DR. MARCO TOBAR SOLANO TRIBUNAL DISTRITAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.- Cuenca, 02 de Enero de 2014.- Las 13h30.- Juicio No. 107-12.- VISTOS: El Señor Dr. ELIECER FLORES FLORES, por sus propios derechos comparece ante este Tribunal, y deduce demanda en contra del señor "Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas", impugnando la "... Resolución No. 0120120500009..." emitida por la autoridad demandada. El compareciente manifiesta en su acción como antecedentes lo siguiente: que, se le había notificado con el requerimiento de información No. RAU-APNORIC11-00002, en el cual se le habría concedido un plazo de diez días para que presente información relativa a los soportes de las deducciones y de las retenciones que fueran efectuadas durante el ejercicio fiscal 2009; que había solicitado una prórroga para presentar lo requerido; y que luego mediante escrito había manifestado a la administración, que le era posible encontrar los documentos requeridos y que probablemente fueron destruidos en un incendio suscitado en su domicilio. Que el 31 de agosto de 2011 se le había notificado con el oficio de inicio de sumario No. RAU-INFOITE11-00058-M, compareciendo en ese sumario y rechazando la pretensión de sancionarle, pues, en el requerimiento de información se le pedía que entregue la información o justifique su no presentación, y que esta justificación la hizo manifestando que le era imposible presentar lo requerido. Que el 20 de diciembre de 2012 mediante la resolución que impugna se le sanciona con una multa de quinientos dólares y se le indica que su justificación no ha sido aceptada "... bajo consideraciones del todo erradas y arbitrarias, más jamás se explica el porqué de la cuantía de la multa, tomando en cuenta que esta podía ser de 30 dólares o de 1000 dólares, razón por la que se debía motivar y explicar los criterios o parámetros que sirvieron para la valoración de la multa a ser impuesta.". Por no estar de acuerdo con el procedimiento llevado a cabo para emisión de la resolución sancionatoria, y con la sanción, la impugna. En el acápite que denomina como fundamentos de la demanda, como primer punto hace relación a la caducidad de la facultad sancionadora y aceptación tácita de su justificación; y dice que en el sumario no se dio respuesta oportuna a su justificación presentada el 2 de septiembre de 2011 "... sino hasta el 20 de septiembre de 2012 (más de un año después), día en el que se me notifica con la Resolución No. 0120120500009 en la que, a más de "recién" informarme que no se había aceptado mi justificación , se procede a continuar con el Sumario iniciado en contra sancionándose con una multa de 500 dólares... Es decir, la Administración Tributaria, suspendió la continuación o impulso del procedimiento administrativo sancionador por más de 365 días, por lo que, al amparo de lo establecido en el Art. 204 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, el procedimiento administrativo sancionador CADUCÓ, al no haber sido continuado o impulsado dentro de los siguientes 20 días hábiles posteriores a su inicio.". Considera también el actor, que se ha violado el artículo 206 ibídem, por cuanto con fecha 02 de septiembre de 2011, había manifestado por escrito que no cabía la sanción, pues el incumplimiento de la entrega de la información había sido debida y legalmente justificado, y que por el lapso de tiempo que no tuvo respuesta, consideró que la administración aceptó tácitamente su justificación, por lo dicho solicita que en sentencia se declare que ha operado la caducidad de facultad sancionadora y que ha generado la aceptación tácita de su justificación. Como segundo punto se refiere a la sanción en sí y dice: que la administración pretendiendo motivar la pertinencia de la sanción ha citado como fundamento en primer término el incumplimiento de un deber formal establecido en el numeral tercero del artículo 96 del Código Tributario, y en segundo, ha citado la norma contenida en el artículo 349 del mismo cuerpo normativo "... para proceder a sancionarme pecuniariamente con una multa que dice haber sido impuesta, en ese valor y cuantía, por lo regulado en un "instructivo" interno que sería necesario para la aplicación y viabilización de la norma legal antes referida.", considera el actor, que la norma legal que dice la administración habría incumplido hace referencia a la exhibición de declaraciones, informes, libros y documentos, "... es decir, se pretendería que, ante un REQUERIMIENTO DE EXHIBICIÓN CONTABLE, yo me hubiera negado a exhibir a los funcionarios la información que requerían sea exhibida, situación que jamás ocurrió, y que del propio texto de la Resolución Sancionatoria se puede advertir, jamás pasó. El pretendido incumplimiento en el supuesto no consentido de que se hubiere configurado, es el de "NO PROPORCIONAR LA INFORMACIÓN REQUERIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LAS CONDICIONES QUE PUEDA PROPORCIONAR EL CONTRIBUYENTE", hecho que al amparo de lo establecido en la DISPOSICIÓN GENERAL SÉPTIMA de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, es merecedora de una sanción de CLAUSURA y o pecuniaria."; considera también el actor, que en el ámbito del derecho penal administrativo para aplicar las sanciones es requisito necesario la demostración del mal causado y la debida proporcionalidad del mal causado y éste con



la sanción que se imponga; y que en su caso se le ha impuesto una sanción "... sin hacer mención cual o cuales (sic) son los daños ocasionados a la administración Tributaria con el SUPUESTO no cumplimiento de lo requerido o la supuesta falta de justificación dada para la no entrega."; con referencia a lo que dice transcribe el numeral 6 del artículo 76 de la Constitución, y argumenta que sobre ello y frente a lo que manda el artículo 329 del Código Tributario en concordancia con el artículo innumerado agregado por el artículo 37 de la Ley publicada en el Registro oficial No. 242 tercer suplemento del 29 de diciembre de 2007 a continuación del artículo 351 del Código Tributario "... al establecer un mínimo y un máximo para la aplicación de la pena y que para el establecimiento de esta sanción el Servicio de Rentas Internas procedió a emitir el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, publicado en el Suplemento del registro Oficial No. 553, del 11 de Octubre de 2011, Instructivo que la Administración Tributaria aplicó, en este caso de manera ilegal y contradictoria a derecho, pues el requerimiento de información que se debió cumplir es anterior a la publicación del Instructivo y su anexo, contraviniendo con lo dispuesto en el Art. 3 del Código Tributario que establece: (...) No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. (...)" ; concluye señalando que en relación a la garantía constitucional que mencionó, la administración tributaria estaba obligada al momento de aplicar la sanción a establecer la debida proporcionalidad entre la infracción y la sanción administrativa; y que, del texto del instructivo para sanciones "... nada se dice entre el nexa que la Constitución obliga que exista entre, la infracción y la sanción, pues el instructivo... se refiere exclusivamente a la condición de los sujetos pasivos infractores, tales como si son contribuyentes especiales, obligados a llevar contabilidad o no, y a la mora en el cumplimiento de los deberes por los que se sanciona, situación que además de ser ilógica, es atentatoria al principio de igualdad y legalidad establecido en el Art. 5 del Código Tributario, y en el 300 de la Constitución." Por lo que, considera el actor, en el más grave de los casos no existe razón alguna para que se le imponga una sanción superior al mínimo establecido en la Ley, sin considerar el mandato del artículo 81 del Código Tributario.- Menciona la autoridad demandada y el lugar para su citación, señala la cuantía, casilla judicial y correos electrónicos para notificaciones, y autoriza a los profesionales que menciona, para que presenten escritos en su defensa.- Mediante auto de fecha 19 de octubre de 2012, el señor Juez de Sustanciación admite a trámite la demanda, disponiendo la citación de la autoridad demandada y la notificación al señor Director Regional de la Procuraduría General del Estado, actos de procedimiento que los cumple el señor Secretario Relator el día 31 de octubre de 2012, conforme consta de las razones de fojas 11 de los autos; ordena también el afianzamiento legal. A fojas 13 comparece el señor Dr. César Ochoa Balarezo, y justificando con el documento de fojas 12 su calidad de Director Regional de la Procuraduría General del Estado en Cuenca, señala casilla judicial para notificaciones y autoriza al Dr. Fernando Astudillo Niveló, para que individual o conjuntamente con el compareciente suscriba los escritos necesarios. De fojas 44 a 48 consta la contestación a la demanda realizada por la Doctora Tatiana Loyola Ochoa en su calidad de Procuradora de la autoridad tributaria demandada, calidad que la justifica con el oficio de fojas 18; en ella en lo principal y con referencia a los argumentos del actor dice: que la actuación de la administración se enmarca en el artículo 226 de la Constitución y el artículo 103 del Código Tributario; que la resolución impugnada ha sido emitida dentro del ejercicio de la facultad sancionadora conforme a los artículos 67 y 70 del Código Tributario; y, la sanción impuesta es una contravención definida en los artículos 315 y 348 del cuerpo legal ibídem, por cuanto el actor ha incumplido lo que manda el numeral 3 del artículo 96 del Código Tributario en relación con el artículo 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Transcribe lo que al respecto de los documentos solicitados por el Servicio de Rentas Internas mediante el Requerimiento de Información RAU-APNORIC11-00002, dice el actor en la demanda destacando las frases "... debieron estar embodegados en mi domicilio personal..."; y, "... en el incendio ocurrido en su despacho personal ubicado en su domicilio..."; puntualiza la Procuradora, que según el informe presentado por el Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Cuenca "... se establece claramente: "DAÑOS MATERIALES: Destrucción parcial de un dormitorio con sus enseres"; por lo tanto, el incendio se produjo en un dormitorio de la casa de habitación del Doctor Eliecer Flores Flores, más no en el despacho personal del actor como lo afirma en su demanda.". En cuanto a la caducidad de la facultad sancionadora, y que la falta de entrega de la información había sido legal y debidamente justificada, la Procuradora dice que se ha de considerar que las normas contenidas en los artículos 204 y 206 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, referidas por el actor, no son de aplicación por parte de la Administración Tributaria conforme al artículo 100 del mismo Estatuto en relación con su artículo 2, norma de las que copia lo que cree pertinente para decir que mal podría aceptarse el hecho de que la facultad sancionadora de la administración esté



caducada conforme al Estatuto mencionado, que lo aplicable es el artículo 340 del Código Tributario que establece la prescripción de la acción; además sostiene, que el actor ejerció su derecho a la defensa conforme al artículo 363 del Código Tributario, el cual no se ha impedido ni limitado; que el actor habría sido legalmente notificado con el Inicio del Sumario, y que se habría seguido el proceso legal correspondiente previo a la emisión de la resolución sancionatoria. Que el artículo 206 del ERJAFE hace relación al derecho de petición "... entendido este como aquel derecho que se concede a los ciudadanos para que estos puedan presentar peticiones a las autoridades, para que se les suministre información sobre situaciones de interés general y/o particular, en este caso el actor pretende que sobre la base del "derecho de petición", se justifique el incumplimiento de la normativa tributaria.". Dice, que el requerimiento de información se dio dentro del proceso de determinación, y que la información le había sido solicitada de conformidad con lo dispuesto en el Art. 260 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, norma que copia, y dice, que la información no fue exhibida "... por lo que no se cumplió con el deber formal que tenía el contribuyente de entregar a los funcionarios la información que le fuera requerida dentro del respectivo proceso por lo que se configuró una contravención en los términos de lo dispuesto en el Art. 348 del Código Tributario.". Sobre el Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, dice la Procuradora, que la sanción administrativa se dio conforme a los artículos 348 y 349 del Código Tributario, norma última que no ha sido reformada, y que el instructivo no reforma, deroga, ni modifica ninguna norma tributaria, que "... los montos mínimos y máximos para sanciones pecuniarias están vigentes desde la publicación del Código Tributario en el Suplemento del Registro Oficial 242 del 29 de diciembre de 2007."; sostiene la Procuradora, que el instructivo únicamente "... tiene la finalidad de regular las cuantías de sanciones pecuniarias por contravención y faltas reglamentarias, asociadas al tipo de infracción, segmento o estrato del contribuyente y atendiendo a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad..."; afirma también, el instructivo busca regular los parámetros a ser considerados por la administración al imponer las sanciones, que es una guía de procedimientos; que no es contrario a la Constitución, y que ha sido emitido con apego a la normativa jurídica. Analiza también la Procuradora, la proporcionalidad, y dice que la sanción se encuentra establecida en la ley, que debe imponerse en atención a la falta cometida, cuando hay violaciones de normas adjetivas o de deberes formales. Que, es la norma la que establece los límites a considerar, facultando a la administración a establecer el monto de la sanción; se refiere nuevamente al instructivo y dice que el mismo "... busca un modelo sancionatorio que gradúe la onerosidad de las cuantías de la sanción por tipo de infracción, y por segmentos o estratos de contribuyentes..." que el instructivo no atenta contra los principios de igualdad y legalidad que establece el Código Tributario; que en él se establecen distinciones entre los contribuyentes "... precisamente para establecer la proporcionalidad de la pena, pero con ello no se afecta el derecho de igualdad...". Por último, dice la Procuradora respecto de la pérdida de los documentos del año 2009 por un incendio que ha sufrido en la bodega en la que guardaba aquellos, que, el actor se ha contradicho "... ya que ha manifestado que el incendio se produjo en su despacho, para más tarde señalar que fue en la bodega, lugares estos que no son mencionados en el informe del Honorable Cuerpo de Bomberos de Cuenca en donde se manifiesta que el incendio se produjo en un dormitorio y lo que se destruyó fue enseres, al respecto hemos de señalar que en los considerandos 16 y 17 de la Resolución se encuentra claramente establecido al definición que de enseres nos da el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española y lo dispuesto en el Código Civil en su Art. 592 cuando de manera expresa se establece que son enseres y excluye específicamente a los documentos y papeles, lo que el actor señala precisamente que se le ha perdido.". Concluye afirmando que la resolución impugnada tiene motivación debida, y que el actor ha reconocido el cometimiento de la infracción. Se ratifica en el contenido de los actos impugnados los cuales tienen las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Se excepciona alegando improcedencia de la demanda, de la acción y negativa pura y simple de los fundamentos de hecho y de derecho, señala casilla judicial para notificaciones.- La contestación a la demanda fue aceptada a trámite en providencia de fecha 30 de noviembre de 2012 (fojas 49). Se abre la causa a prueba con providencia de 16 de abril de 2013, en esta etapa, el actor reproduce lo que de autos le fuere favorable, la falta de motivación de la resolución impugnada, e impugna lo adverso; la Procuradora, también reproduce lo favorable de autos, el Inicio de Sumario No. RAU8-INFOITE11-00058-M, la resolución sancionatoria, el escrito presentado por el actor el 02 de septiembre de 2011, el informe emitido por el Crnl. Oswaldo Palacios Jefe del Cuerpo de Bomberos de Cuenca, impugna lo desfavorable; las pruebas solicitadas fueron despachadas en providencias de fechas 29 y 30 de abril de 2013.- A petición de la Procuradora del demandado, con providencia de fecha 03 de mayo de 2013 se declara concluido



el término probatorio y se manda que pasen los autos a la Sala para su resolución. Siendo este el estado de la causa, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con Sede en Cuenca, hace las siguientes consideraciones: PRIMERA.- Que en virtud de lo que se manda en los artículos 217, 220 numeral 6 y 364 del Código Tributario, y 219 del Código Orgánico de la Función Judicial, el Tribunal es competente para conocer y resolver la acción que le ha sido sometida.- SEGUNDA: Que el proceso es válido por habérselo tramitado de conformidad con la Ley y sin omisiones que pudieran afectarlo.- TERCERA: Que la personería de las partes se encuentra legalmente justificada, la del actor que comparece por sus propios derechos, y la de la autoridad demandada y su Procuradora con los documentos que obran a fojas 18 y 19.- CUARTA: El actor en su demanda impugna la resolución sancionatoria número 0120120500009 emitida el día 07 de septiembre de 2012 por el señor Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se le impone la multa de quinientos dólares por el cometimiento de una contravención; en la resolución impugnada que obra de fojas 21 a 23 de los autos en primer término se señalan las normas legales que le otorgan competencia al señor Director Regional a efectos de ejercer la facultad sancionadora, la que establece los deberes formales de los sujetos pasivos; la obligación que tienen estos de presentar al Servicio de Rentas Internas la información que requiera para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario; señala en su numeral 11, que al sujeto pasivo Flores Flores Aquip Eliecer, se le había notificado el 14 de julio de 2011, con el Requerimiento de Información No. RAU-APNORIC11-00002, concediéndole diez días de plazo para que presente la información que se detalla en ese numeral; y que, el contribuyente, dentro del plazo concedido había manifestado, que por ser la información muy extensa, requería un plazo adicional para cumplirla; luego de lo cual presenta un nuevo escrito en el que sostiene que no le ha sido posible encontrar ninguno de los documentos requeridos "... por lo que presumo todos ellos debieron estar embodegados en mi domicilio personal y probablemente fueron destruidos en el incendio suscitado en él en noviembre de 2010 y sobre el que me permití presentar a su Autoridad, dentro del trámite No. 10102011009366, un informe emitido por el Cuerpo de Bomberos de Cuenca en el que se demuestra la ocurrencia de este siniestro que afectó gravemente mi inmueble y los bienes y documentos que en él se mantenían..."; en el punto 14 de la resolución se manifiesta que el Servicio de Rentas negó la prórroga pedida y le comunicó que excedió en demasía el plazo concedido. Que el informe del Cuerpo de Bomberos es claro cuando dice que el incendio afectó a enseres y no a documentos personales o de la actividad económica del contribuyente; hace una referencia a lo que dice el diccionario sobre la palabra enseres; y se manifiesta que el contribuyente no presentó la información requerida. En el punto 19 de la resolución en análisis, se manifiesta que se notificó al contribuyente con el oficio de Inicio de Sumario No. RAU-INFOITE11-00058-M, concediéndole cinco días para que en ejercicio de su derecho a la defensa presente las pruebas de descargo para desvirtuar la no presentación de la información solicitada en el Requerimiento de Información No. RAU-APNORIC11-00002; que dentro de ese término el contribuyente, mediante escrito, ha manifestado que no podía presentar lo requerido pues la información "... no me era habida debido al incendio que sufriera mi domicilio, lugar en el que se encontraba embodegada toda la información que respaldaba mi declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal sujeto a determinación, hecho que fue demostrado a la administración tributaria con el informe presentado por el benemérito Cuerpo de Bomberos de Cuenca..."; en el punto 21 se dice, que la administración ya le había informado al contribuyente que lo manifestado no constituye prueba que desvirtúe la infracción, pues el mencionado informe de los Bomberos "... detalla que es un dormitorio y no una bodega el lugar en el cual ocurrió el incendio, adicionalmente, no menciona que se hayan quemado documentos personales o de la actividad económica del contribuyente, sino enseres, paredes y cielo raso..."; en el considerando 22 se dice que una vez verificado que el contribuyente no ha presentado la información, se ha configurado la contravención conforme al artículo 96 numeral 3 del Código Tributario; seguidamente se transcribe la parte que la administración cree pertinente de los artículos 314, 315, 316 y 349 del Código Tributario; y se dice que para la aplicación de la sanción prevista en el artículo 349 se ha emitido el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, que el hoy actor es un contribuyente especial y la infracción cometida es una contravención conforme al artículo 348 del Código Tributario, y está definida como de tipo "C" en el Instructivo, que la contravención está sancionada con la multa establecida en el artículo 349 del Código Tributario; por lo cual se resuelve sancionar al contribuyente hoy actor con la multa de quinientos dólares.- 4.1.- Arguye el actor en la demanda, que la facultad sancionadora de la autoridad tributaria estaba caducada, pues el procedimiento sancionatorio se habría iniciado el 31 de agosto de 2011, y habría culminado con la resolución que se le notifica el 20 de septiembre de 2012, y que deben aplicarse los artículos 204 y 206



del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva; la Procuradora del demandado por su parte sostiene, que las normas del referido estatuto no son de aplicación de la Administración Tributaria conforme lo manda el artículo 100 del mismo cuerpo normativo, que debe aplicarse el artículo 340 del Código Tributario; y que, el actor al reclamar ha ejercido su derecho a la defensa, que la administración no ha limitado ese derecho, ni ha provocado indefensión en el contribuyente.- 4.1.1.- Sobre este punto de la controversia se considera que, en el régimen tributario ecuatoriano existe un ordenamiento sustantivo y adjetivo propio, y que, las normas de los otros cuerpos legales, tienen únicamente el carácter de supletorias y serán consideradas ante ausencia, vacío u oscuridad de las normas del Código Tributario o de las demás leyes tributarias. En ese régimen, está claramente establecida la caducidad cuyo efecto jurídico se refiere únicamente al procedimiento administrativo referido al ejercicio de las facultades de determinación, así señala el artículo 94 del Código Tributario; en tanto que las resoluciones que se expidan en ejercicio de la facultad sancionadora, así como el régimen procesal para emitirlas, y en relación con la medida de las penas a imponerse, están reguladas con normativa propia y expresa; y en consecuencia, las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se producirán en los casos y en la medida previstos en la ley, y para este análisis, la facultad que tienen las autoridades administrativas para imponer sanciones, prescribe a los tres años de producida la infracción, conforme lo establece el artículo 340 del Código Tributario; plazo que se cuenta desde la fecha en la cual se produce el hecho sancionable, conforme a la definición legal de la infracción y, finaliza con la notificación del acto sancionatorio. Por lo que no cabe la caducidad alegada por el actor respecto de la resolución que impugna; tampoco tiene sustento jurídico la invocación que se hace de las normas del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, porque ellas se refieren a la caducidad del derecho de la autoridad para sancionar al servidor público. En el ámbito tributario la sanción por omisiones a deberes de los contribuyentes, tiene otra connotación, esto es la defensa del interés público afectado por la omisión en la que incurre el contribuyente al faltar a sus deberes formales, y en esa condición es que a través de ese régimen sancionador, se pretende garantizar la preservación y restauración del ordenamiento jurídico afectado por la conducta sancionada. Por lo que Tribunal desecha en este punto la pretensión formulada.- 4.2.- Afirma el actor, que la administración para sancionarle ha citado como fundamento legal el artículo 96 del Código Tributario que se refiere a los deberes formales de los contribuyentes, que la norma citada hace referencia a la exhibición de informes, declaraciones, libros, con lo cual, argumenta, se pretendería que ante un requerimiento de exhibición contable, se habría negado a exhibir a los funcionarios la información, lo cual, dice jamás ocurrió; La Procuradora dice al respecto, que el requerimiento de información se habría dado dentro del proceso de determinación, y que se le requirió la información de conformidad con el artículo 260 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y que, al no ser exhibida la información, se habría incumplido con un deber formal configurándose la contravención. El Tribunal establece sobre este tema lo siguiente.- El derecho administrativo sancionador de las autoridades administrativas tributarias opera ante el incumplimiento de los distintos mandatos que las normas jurídicas imponen a los administrados, y sobre aquellos que emanan de las propias autoridades, así el artículo 315 del Código Tributario, en su inciso tercero establece: “Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.”, ello en relación con el artículo 348 del mismo cuerpo legal que a su tenor literal dice: “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”. Antecedente legal que corresponde a la norma del artículo 96 del Código Tributario que señala como deberes formales de los contribuyentes “1.- Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la Administración Tributaria... 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.”. De la revisión del proceso tenemos que con fecha 08 de julio de 2011 el Departamento de Auditoría Tributaria, mediante el documento denominado “REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN No. RAU-APNORIC11-00002”, le solicita al contribuyente que dentro de diez días presente la información que allí se detalla (fojas 41 y 42). En el considerando No. 12 de la resolución impugnada se dice que el contribuyente Flores Flores Aquip Eliecer dentro del término concedido ha presentado un escrito manifestando que por ser la información extensa solicita un plazo adicional de quince días para presentar la



información requerida; en el considerando 13 se manifiesta, que el contribuyente ha presentado un nuevo escrito en el cual dice que luego de buscar la información que le fuera requerida no le ha sido posible encontrar los documentos "... por lo que presumo todos ellos debieron estar embodegados en mi domicilio personal y probablemente fueron destruidos en el incendio suscitado en él en noviembre de 2010..." (el subrayado es del Tribunal); en el considerando 14 se dice que la administración en respuesta a lo solicitado por el contribuyente, le ha comunicado que excedió en demasía el plazo concedido por ella, y luego sostiene, que por lo afirmado por el contribuyente ha revisado el expediente y el parte informativo serie 002 No. 0000223 del Cuerpo de Bomberos de Cuenca, en el cual se indica que en el incendio se "... consumió, los enseres, paredes, techo de un dormitorio...", desprendiendo de este informe la administración, que se refiere expresamente a enseres y no a documentos personales o documentos relativos a la actividad económica del contribuyente. En el considerando 18 se afirma que el contribuyente "...no ha presentado la información requerida.", documentación que conforme señala la propia resolución la administración "... requiere para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario...". Obra también del proceso a fojas 26 el documento denominado "NOTIFICACIÓN DE INICIO DE SUMARIO POR CONTRAVENCIÓN NO. INFOITE11-00058-M", notificación que se la sustenta en el artículo 315 del Código Tributario, por "No haber presentado la información solicitada en el Requerimiento de Información No. RAU-APNORIC11-00002...", en tal notificación la Administración le concede al contribuyente omiso, 5 días "... para que en ejercicio de su derecho a la defensa, presente todas las pruebas del descargo que considere pertinentes para desvirtuar el presunto incumplimiento de la norma citada en el presente sumario". Del contenido de la resolución impugnada, se desprende que el ahora actor, en respuesta al inicio del sumario por contravención presentó un escrito en el cual dice que no podía presentar lo requerido, pues no tenía la información debido al incendio que sufriera su domicilio "... lugar en el que se encontraba embodegada toda la información que respaldaba mi declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal sujeto a determinación..." lo cual, dice, demostró con el informe presentado por el Benemérito Cuerpo de Bomberos de Cuenca; situación está que para la administración no constituye prueba que desvirtúe la infracción, pues el incendio se ha producido en un dormitorio y no en una bodega, y que el informe no menciona que se hayan quemado documentos personales o de la actividad económica sino enseres, paredes y cielo raso. En los enunciados considerandos se describe la conducta del infractor, se analizan como sustento de esa conducta, las normas legales que ha infringido y se concluye que se ha verificado la existencia de un innegable vínculo entre el contribuyente y la conducta prevista en la norma como infracción, por lo que al tenor de los artículos 363 del Código Tributario, se le impone la multa establecida en el artículo 349 ibídem, sanción que se objeta en este proceso. Para el Tribunal no queda duda alguna, tanto por las constancias procesales analizadas, como de los presupuestos establecidos en la normativa invocada, de la existencia de la obligación incumplida por el contribuyente, que corresponde a la no atención al requerimiento que le ha formulado la Administración Tributaria, lo que constituye una violación legal en el grado de contravención, pues en el asunto en litis, es el mismo actor el que tanto en escrito dirigido a la administración, cuanto en la demanda, dice que no ha encontrado los documentos requeridos "... por lo que presumo todos ellos debieron estar embodegados en mi domicilio personal y probablemente fueron destruidos en el incendio suscitado en él en noviembre del 2010...", es decir, que el actor no afirma la pérdida de ellos en el incendio, sino habla de presunciones y probabilidades, las cuales debieron ser demostradas con prueba plena; al respecto el informe emitido por el Cuerpo de Bomberos y su alcance que reposa de fojas 29 a 33 de los autos, no constituye prueba plena, por cuanto en ellos se menciona que las operaciones efectuadas en el incendio producido en el domicilio del hoy actor han sido las de "Extinción del fuego en enceres, (sic) se realizó ventilación y remoción de escombros.", que los daños materiales han sido "Destrucción parcial de un dormitorio con sus enceres (sic)"; se dice también en Observaciones, que se ha consumido los enseres, paredes y techo de un dormitorio (fojas 32); en ninguno de los documentos mencionados se manifiesta que se han quemado papeles o documentos del actor; además, de conformidad con el artículo 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, es obligación de los contribuyentes el conservar los documentos que sustentan la contabilidad por el plazo mínimo de siete años, entonces, si se produjo el incendio y se quemaron los documentos referentes a la contabilidad del actor, este debió hacer conocer del particular a la administración tributaria en forma oportuna.- Por lo expuesto el Tribunal considera, que el actor no presentó la información requerida, y que la justificación que hace al respecto, no es prueba plena que lleve a este órgano jurisdiccional a la convicción de que los documentos sustentatorios de la contabilidad correspondiente al ejercicio económico del año 2009 fueron



destruidos en el incendio ocurrido, no en las oficinas del actor, sino en su domicilio; tanto más que el mismo accionante dice que presume que esos documentos estuvieron en su domicilio, y que probablemente fueron quemados en el incendio. Consecuentemente, el incumplimiento que motiva la sanción, se ha producido, lo que implica desacato a la disposición de la autoridad para que el ahora accionante cumpla con la obligación formal contenida tanto en el artículo 96 del Código Tributario, como en los artículos 2 numeral 9 y el artículo 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1997, lo que al tenor de lo dispuesto en el artículo 348 del Código Tributario configura la infracción en el grado de contravención. Así establecida la realidad procesal aparece que en la Resolución que se impugna, la Administración ha adecuado la infracción cometida a las normas legales que tipifican la conducta culpable, ha señalado con claridad las disposiciones que sancionan esa conducta, y ha demostrado que se ha cumplido el debido proceso administrativo, en el que se ha concedido el derecho a la defensa al contribuyente, y por lo tanto, ha ejercido su potestad sancionadora, emitiendo la Resolución Administrativa que impone la multa cuestionada.- 4.3.- Otro punto en litis es el que se desarrolla en el punto 2 de la demanda, el actor manifiesta y considera, que "... para poder aplicar la (sic) sanciones... es requisito necesario la demostración del mal causado y la debida proporcionalidad del mal causado y éste con la sanción que se imponga.", sobre esta afirmación, el Tribunal considera, que si bien la sanción administrativa por contravención, constituye una infracción de carácter penal, su naturaleza jurídica difiere sustancialmente del delito tributario, pues la potestad sancionadora de la administración corresponde a las infracciones determinadas en el Código Tributario como contravenciones y faltas reglamentarias, cuya existencia deviene de los presupuestos establecidos en los artículos 315 y 348 de ese cuerpo legal, y se configuran por el hecho de la conducta descrita en la norma que haya sido vulnerada por el contribuyente, sin que se requiera para el efecto de otra demostración, que la materialización de aquellos supuestos singularizados en la ley. En el asunto en litis, tal demostración, conforme el análisis del considerando que antecede, ha quedado en evidencia. Sin embargo se ha de dejar en claro que el concepto del mal causado, está vinculado con la existencia del delito, cuya consecuencia no solamente es la pena, sino la responsabilidad y la obligación adicional de su autor de reparar el daño que con aquel acto ha producido. En la contravención la facultad discrecional que la Ley otorga a la administración para imponer la pena dentro del rango señalado en la norma, no tiene efecto resarcitorio o indemnizatorio, sino como hemos señalado el de garantizar el respeto a la normativa y precautelar el cumplimiento de los deberes formales atribuidos por la ley al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. 4.3.1. En tanto respecto al argumento de falta de proporcionalidad de la sanción impuesta, al constituir lo alegado denuncia de la vulneración de un principio de carácter constitucional, obliga al Tribunal a ejercer el control de la legalidad del acto administrativo, pues la Administración al emitir sus actos, está obligada a garantizar los derechos constitucionales de los contribuyentes, y como en este caso el sustento de la pretensión impugnatoria, se orienta a cuestionar la cuantía de la sanción impuesta, al señalar que la administración ha incumplido con el mandato contenido en el numeral 6 del artículo 76 de la Constitución, con lo establecido en el artículo 329 del Código Tributario, ello, en concordancia con el artículo innumerado agregado por el artículo 37 de la Ley publicada en el Registro Oficial No. 242 tercer suplemento del 29 de diciembre de 2007 a continuación del artículo 351 del Código Tributario, norma que señala "... un mínimo y un máximo para la aplicación de la pena y que para el establecimiento de esta sanción el Servicio de Rentas Internas procedió a emitir el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, publicado en el Suplemento del registro Oficial No. 553, del 11 de Octubre de 2011, Instructivo que la Administración Tributaria aplicó, en este caso de manera ilegal y contradictoria a derecho, pues el requerimiento de información que se debió cumplir es anterior a la publicación del Instructivo y su anexo, contraviniendo con lo dispuesto en el Art. 3 del Código Tributario que establece: "(...) No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.".- La Procuradora de la Administración Tributaria frente a la pretensión del actor, señala que "... procedió apegada a derecho a sancionar al actor...", que el instructivo no deroga ni modifica norma tributaria alguna, que los montos mínimos y máximos están vigentes desde diciembre de 2007, que el Instructivo tiene la finalidad de regular las cuantías de sanciones pecuniarias.- La disposición que invoca el actor es la constante en el artículo añadido a continuación del artículo 349 de Código Tributario que dice: "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...". Resulta evidente que los extremos de sanción establecidos en la norma, son generales y no establecen relación alguna con la magnitud de las





faltas cometidas por el contribuyente según su menor o mayor gravedad, con la naturaleza de la infracción en el grado de contravención, ni con las condiciones del contribuyente, a fin de garantizar la proporcionalidad y razonabilidad de la pena, dentro del extenso margen de discreción, que ella otorga al ente sancionador. Lo que ha permitido que a falta de una reglamentación concreta que establezca un rango específico y objetivo, para que el funcionario pueda adaptar cada caso a una escala previamente constituida, respecto de la gravedad de la falta, las condiciones del contribuyente, la necesaria correlación entre la infracción cometida y la sanción a aplicar, de acuerdo a las particulares circunstancias de cada caso, y en función de garantizar la vigencia de del Principio Constitucional de Proporcionalidad invocado y constante en el artículo 76, numeral 6 de la Constitución de la República, es que la Administración Tributaria mediante documento publicado en el registro oficial No. 533 de 11 de Octubre de 2011, emita el denominado "INSTRUCTIVO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES PECUNIARIAS", cuyo objetivo, conforme se define en el artículo 2 del indicado instrumento normativo es el 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, atiende principios de legalidad, equidad y proporcionalidad" y establece la manera de "...determinar cuantías de sanciones pecuniarias por contravención y faltas reglamentarias" (art.3), en tal instructivo se establecen escalas de las cuantías por contravenciones y faltas reglamentarias, de los valores a aplicarse por cada una de esas infracciones y por tipos de contribuyente, categorización que se produce en atención a la gravedad de la infracción, con lo que se limita el criterio subjetivo del funcionario competente, conminándole a actuar con alguna racionalidad dentro del rango de la norma. En el caso materia de resolución de este Tribunal, se encuentra que la imposición de la sanción se ha motivado precisamente en las normas que invocan tanto el actor como la Administración demandada, y ha aplicado igualmente el Instructivo que hemos analizado, en el que, como se ha señalado se establece la cuantía o gravedad de la sanción impuesta en relación con los parámetros en ese instructivo determinados, permitiéndolo al administrado responsable de la omisión, conocer la razón de la cuantía de la pena impuesta, a la vez que posibilita al ente sancionador demostrar que su actuación no es arbitraria sino que está sustentada en la aplicación racional y razonable de la norma que establece el rango en el que debe actuar. Bajo los antecedentes señalados, este Tribunal establece que en el proceso se ha demostrado la omisión en la que incurrió el actor al no presentar la información requerida y se ha justificado que, la aplicación de la pena, esto es la multa de quinientos dólares que se le ha impuesto al accionante, no solo se ajusta al ordenamiento jurídico, sino que en ella se ha determinado la razón por la que se ha utilizado el rango, dentro del margen de discreción señalado en la norma, demostrando que la pena impuesta no es abusiva o arbitraria; con esos fundamentos señala también que el acto administrativo impugnado se encuentra debidamente motivado y que la Administración Tributaria ha hecho uso correcto de su facultad discrecional de sancionar la infracción tributaria en la que ha incurrido el contribuyente, pues ha aplicado la pena en la forma, condiciones y bajo los criterios objetivos que se señalan en el Instructivo, cuyas normas se han emitido conforme se señala, con sustento en los principios constitucionales de igualdad equidad y proporcionalidad , para facilitar la aplicación del artículo 349 del Código Tributario aplicación que es procedente, pues ese instrumento normativo secundario, tiene plena vigencia, pues no ha sido objeto de suspensión de sus efectos por declaratoria de inconstitucionalidad, y es de plena aplicación al tiempo de la imposición de la pena. Por los razonamientos expuestos y estando justificada la infracción en rango de contravención, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca "Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República", rechaza la demanda propuesta por el señor Dr. Eliecer Flores Flores, en contra del señor Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, en la que ha impugnado la Resolución Administrativa No. 01020120500009, emitida con fecha 7 de septiembre de 2012, que impone al accionante la multa de Quinientos Dólares. En esa razón declara la validez legal del acto impugnado y de la sanción en él contenido.- Sin costas ni honorarios que regular.- En virtud del Oficio No. FJA-UTM-2013-0999-O de fecha 20 de noviembre de 2013, actúe como Secretario Encargado el Dr. Jorge Avilés Veléz.- Hágase saber.-