



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LEGALIDAD DEL INSTRUCTIVO QUE REGULA LAS SANCIONES
PECUNIARIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos
establecidos para optar por el título de
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República

Profesor Guía
Dr. José Dionicio Suing Nagua

Autor
Gilberto Paolo Pedrera Bustos

Año
2016

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

José Dionicio Suing Nagua
Doctor en Jurisprudencia
C.C.: 170686044-0

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”.

Gilberto Paolo Pedrera Bustos

C.C.: 171743568-7

AGRADECIMIENTO

Al gran arquitecto del destino quien me ha otorgado la existencia, que tengas en tu gloria a mi padre amado y a ti madre, siempre has sido mi fuerza y ejemplo, Jessica Elizabeth, mi compañera de vida.

DEDICATORIA

A ti Madre querida, con profundo amor.

RESUMEN

El presente trabajo investigativo tiene por objeto demostrar la ilegalidad del Instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias en materia tributaria; interrogante que se pretende resolver a través de los diferentes capítulos. En ésta tesis se aplica el método deductivo, puesto que se pretende dar a conocer los principales fundamentos teóricos y doctrinarios de los conceptos que engloban las sanciones pecuniarias tributarias.

Se iniciará con el principio de legalidad conocido como la piedra angular del derecho tributario y principal fundamento del constitucionalismo moderno, ya que es el principio encargado de sentar las bases de las actuaciones de la administración tributaria, así también, se estudiará al principio de reserva de ley, puesto que garantiza que ciertas materias sean reguladas mediante ley, como la creación de tributos o imposición de sanciones.

Posteriormente, se revisará doctrina sobre las facultades de la Administración Tributaria, para luego examinar específicamente las facultades del Servicio de Rentas Internas (SRI), logrando determinar cuáles son éstas, y si dentro de lo atribuido se encuentra la facultad de emitir un instructivo que regule la aplicación de las sanciones pecuniarias en materia tributaria.

Por lo cual, es competente estudiar el ilícito tributario del Ecuador para verificar si, la manera en la que se encuentran reguladas las sanciones pecuniarias mediante instructivo acorde a la normativa vigente, es legal. Se establecerá y comparará la naturaleza jurídica de un instructivo y de un reglamento, a fin de que se pueda establecer cuál debería ser la norma adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias.

Finalmente, se propone realizar un examen de legalidad al actual instructivo del SRI bajo los parámetros que se mencionan en líneas anteriores, siendo la propuesta mejorar la técnica legal y solucionar el problema de su ilegalidad.

ABSTRACT

This research work aims and demonstrates the illegality of the Instructive for regulating the application of financial penalties on tax matters; that question of solving a chapters across different aims. In this thesis, the deductive method is applied, since it aims to give a major theoretical foundations and doctrinaires of tax concepts involved in financial penalties.

It will begin with the Principle of Legality Known as the cornerstone of Tax Law and principal foundation of modern constitutionalism and which is responsible of Principle bases for the foundations and procedures of the Tax Administration, so we will study the Principle of Reserve Act, since it ensures that certain materials are regulated by law, like the creation of taxes or penalties.

Subsequently, doctrine on the powers of the Tax Administration will be reviewed, and then, specifically, will be examined the powers of the Internal Revenue Service (SRI), to determine what these are and if within its attributions, this institution has the faculty to issued instructions to regulate the application of financial penalties in tax matters.

Therefore, it is important to study the tax wrongful act of Ecuador to verify whether the way on which is regulated and if it is legal according of the current regulations. Also, it will establish and compare the legal nature of an instructive and regulation to establish what should be the appropriate standard for regulating the tax application for financial penalties.

Finally, it suggests performing an examination of the existing Legal Instructive of SRI and, on the basis in previous lines, reviewing the parameters to improve the legal technics and solve the problem of illegality.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY	5
1.1 Antecedentes Históricos del Principio de Legalidad	5
1.2 Concepto del Principio de Legalidad.....	9
1.3 Concepto del Principio de Legalidad Tributario	11
1.4 Importancia del Principio de Legalidad Tributario	14
1.5 Principio de Reserva de Ley	15
1.5.1 Antecedentes Históricos del Principio de Reserva de Ley	16
1.5.2 Concepto del Principio de Reserva de Ley	17
1.6 Semejanzas del Principio de Legalidad y Reserva de Ley.....	22
1.7 Diferencias entre el Principio de Legalidad y Reserva de Ley	23
2. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	24
2.1 Antecedentes del Servicio de Rentas Internas (SRI).....	27
2.2 Estructura Orgánica y Dirección del Servicio de Rentas Internas (SRI).....	28
2.3 Facultades de la Administración Tributaria.....	31
2.3.1 Facultad Determinadora	32
2.3.2 Facultad Recaudadora.....	36
2.3.3 Facultad Resolutiva	39
2.3.4 Facultad Sancionadora	41
2.3.5 Facultad Reglamentaria.....	43
3. DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS Y NATURALEZA JURÍDICA DEL REGLAMENTO E INSTRUCTIVO	47
3.1 El Ilícito Tributario en el Ecuador.....	47
3.2 De las Sanciones Tributarias.....	50
3.2.1 Concepto de Sanciones Pecuniarias	53
3.2.2 Características de las Sanciones Pecuniarias	54
3.2.3 Principios que rigen a las Sanciones Pecuniarias.....	57

3.2.3.1	Principio de Legalidad	57
3.2.3.2	Principio de Tipicidad	59
3.2.3.3	Principio Non Bis in Idem	59
3.2.3.4	Principio de Irretroactividad.....	60
3.2.3.5	Principio de Proporcionalidad.....	61
3.3	Naturaleza Jurídica del Reglamento	62
3.3.1	Tipos de Reglamentos	66
3.3.1.1	Reglamento de Ejecución	67
3.3.1.2	Reglamentos Autónomos	68
3.3.1.3	Reglamentos delegados o de integración	69
3.3.1.4	Reglamentos de necesidad o urgencia	69
3.3.2	Límites de la Facultad Reglamentaria y de los Reglamentos.....	70
3.3.3	Diferencias entre el reglamento y la ley	71
3.3.4	Importancia del Reglamento en las Sanciones Pecuniarias	72
3.4	Naturaleza Jurídica del Instructivo.....	73
3.4.1	Diferencias entre un instructivo y un reglamento	75
4.	EXAMEN DE LEGALIDAD DEL INSTRUCTIVO QUE REGULA LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS EN MATERIA TRIBUTARIA Y PROPUESTA.....	77
4.1	Antecedentes e Identificación del Instructivo para la Aplicación de las Sanciones Pecuniarias	78
4.2	Preguntas del Examen de Legalidad	80
4.2.1	¿Mediante qué norma se establece que la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias sea regulado mediante un instructivo y cuáles son los principales argumentos para determinar que este instructivo es ilegal y por qué?.....	81
4.2.2	¿De acuerdo a la facultad sancionadora y reglamentaria de la administración tributaria qué se le atribuye al director general del servicio de rentas internas, se encuentra autorizado para emitir un instructivo que regule la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias?	88
4.2.3	¿En la legislación comparada mediante qué norma se regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias?	93
4.2.4	¿Cuál es la norma adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias?	96
4.3	Resultados del examen de legalidad	100
4.4	De la Propuesta	102
4.4.1	Propuesta de Reforma.....	103

4.4.2 Propuesta para expedir un reglamento que regule la aplicación de las Sanciones Pecuniarias Tributarias	106
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	107
5.1 Conclusiones	107
5.2 Recomendaciones.....	112
REFERENCIAS	113

INTRODUCCIÓN

En los últimos años del gobierno de turno se emitieron una gran cantidad de normas que han reformado y creado nuevos tributos; principalmente la política fiscal es encaminada a recaudar más fondos para las arcas fiscales, sin duda, este objetivo se ha cumplido en gran medida.

En este escenario, la Administración Tributaria se descuidó o ha prestado poca atención a una de las ramas del derecho tributario que es el ilícito, si bien la cultura tributaria del pago de impuestos ha crecido por parte de los contribuyentes, no se puede argumentar que existen conductas que violan las disposiciones legales más conocidas como infracciones, en nuestro país para su juzgamiento y sanción las infracciones tributarias son de dos tipos: las contravenciones y las faltas reglamentarias.

La pena aplicable para reprochar estas infracciones son las sanciones de tipo pecuniarias, es decir, aquellas que ocasionan un gravamen económico adicional al derivado del sistema impositivo para el bolsillo de los contribuyentes; pero en qué casos se podría aplicar estas sanciones?, la respuesta sería como por ejemplo, en aquellos casos en los que un contribuyente presentó su declaración del impuesto a la renta tardíamente o simplemente no presentó su declaración mensual de IVA en calidad de agente de percepción.

El problema se produce cuando en las disposiciones del Código Tributario, para sancionar estas infracciones se establece una multa que deberá imponer el funcionario público, en el caso de las contravenciones una sanción pecuniaria no inferior a USD 30,00 y que no exceda a USD 1.500,00 dólares de los Estados Unidos de América, para el caso de las faltas reglamentarias un multa no inferior a USD 30,00 y que no exceda a USD 1.000,00 dólares de los Estados Unidos de América; sin embargo, tal cual se aprecia, no existen

criterios de proporcionalidad en la misma ley para regular que esta imposición de las multas no sea cien por ciento discrecional del funcionario del SRI.

Esto originó la existencia de varios casos en los cuales el contribuyente reclamó ante la Administración Tributaria el porqué de la imposición de la multa más alta, claro ejemplo se puede constatar en el recurso de casación No. 226 – 2012 de la Corte Nacional de Justicia, publicada en la Gaceta Judicial 13 del 16 de abril de 2014.

Ante este problema el Director del SRI, mediante un instructivo estableció ciertas normas que regulan la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias; este instructivo, como bien se menciona en su propio cuerpo normativo, es para uso exclusivo de los funcionarios públicos al momento de imponer una sanción pecuniaria por una contravención o falta reglamentaria.

En vista de estas consideraciones para demostrar la ilegalidad de este instructivo se plantea un estudio de los principales temas que engloban el mundo del ilícito del derecho tributario, por lo tanto, este trabajo investigativo se desarrolla en cinco capítulos:

En el primer capítulo se desarrolla la teoría del principio de legalidad, principio de legalidad tributario y el principio de reserva de ley, en este capítulo se habla desde el origen del principio de legalidad y su influencia en el estado constitucional moderno, se compara con otras legislaciones, la positivización de este principio en sus constituciones, así también se hace un contraste del principio de legalidad para rescatar la importancia de este principio en el derecho tributario y en la imposición de sanciones, de igual manera, se consideran los aspectos más importantes del principio de reserva de ley, entre ellos: su origen, concepto, y características, para finalmente comparar a este principio con el de legalidad y así verificar sus principales semejanzas y diferencias.

El segundo capítulo trata sobre las facultades de la administración tributaria, para comprender este capítulo se inicia con doctrina de la definición de administración tributaria, que tipos de administraciones tributarias existen en el Ecuador, un antecedente del SRI y las facultades con las que cuenta esta institución, para lo cual, se toma como principal referencia la Constitución de la República, el Código Tributario y la Ley de Creación del SRI, todo esto con el objeto de verificar si el Director General del SRI estaba autorizado para dictar el instructivo que regula las sanciones pecuniarias tributarias.

En el tercer capítulo se trata sobre el ilícito tributario y la naturaleza jurídica de los reglamentos y el instructivo; este capítulo es importante puesto que permite comprender como se encuentra estructurado el ilícito tributario en el Ecuador, en base a los principales postulados teóricos se define en qué consiste una infracción, sanción tributaria y sanción pecuniaria, así también se desarrollan los principios generales que rigen al mundo de las sanciones y sus características principales, de igual manera, se trata sobre la naturaleza jurídica del reglamento y el instructivo para determinar si un instructivo es una norma adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias.

En el cuarto capítulo se realiza un examen de legalidad de este instructivo, y se establece la propuesta de este trabajo investigativo; el examen de legalidad está compuesto por cuatro preguntas, una de ellas incluyó la necesidad de investigar y comparar como ha sido el tratamiento tributario de la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias en otras legislaciones, de acuerdo a los resultados del examen, se podrá establecer cuáles serían las posibles soluciones para corregir la ilegalidad de este instructivo.

Finalmente en el quinto capítulo se trata de las conclusiones y recomendaciones de esta tesis.

Otro objetivo de este trabajo investigativo es mejorar la técnica legal mediante la cual se emita la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, para

lograr el cumplimiento de dicho objetivo, primero se debe demostrar la ilegalidad de esta norma, consecuentemente, se debe ajustar esta norma a los principios constitucionales de legalidad, reserva de ley y proporcionalidad para que tenga coherencia con el ordenamiento jurídico.

Es importante reconocer la función que realiza el examen de legalidad puesto que colabora con la propuesta de esta tesis en la que se plantea corregir la ilegalidad de la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias.

1. CAPÍTULO I: EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

Con el tiempo y el desarrollo de la sociedad, la forma de concebir un estado y crear tributos ha evolucionado, en la actualidad, no es posible comprender un estado que no tenga como premisa principal la protección y garantía de los derechos de los ciudadanos. En el artículo 1, de la Constitución de la República, se define al Ecuador como un estado constitucional de derechos, justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, pluricultural y laico.

Como ciudadanos al situarnos en un estado constitucional de derechos, es menester destacar la gran importancia que tiene el principio de legalidad en todos los campos del derecho, especialmente en materia tributaria, se lo considera como la piedra angular que regula todos los aspectos del mundo tributario.

El principio de legalidad es importante, no solo porque debe cumplirse cuando se crean tributos, sino también porque regula la forma de establecer límites a las actuaciones de la Administración Tributaria. De acuerdo a esta premisa, en el presente capítulo también se estudiará al principio reserva de ley para finalmente, destacar su influencia en el sistema tributario ecuatoriano y en la imposición de sanciones.

1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad se remonta a la antigüedad, en la época romana, donde los tributos eran concebidos como una figura de la auto imposición, es decir, que estos tributos eran establecidos por decisión y voluntad del rey, ésta decisión de imponer tributos no tenía límites, era subjetiva, parcializada y, peor aún, no existían normas que regulasen esta voluntad de imponer tributos. En cuanto al pueblo, su principal obligación consistía en pagar los tributos al

monarca; esta obligación de pagar tributos en la antigua Roma, otorgaba a dichas personas la posibilidad de ser considerados como ciudadanos Romanos (González, 1992, p. 400).

Autores como Valdés (1996, p. 125) y Patiño (2013, p. 29) afirman que el punto de partida de este principio se encuentra establecido en la Carta Magna del 15 de junio de 1215, otorgada por los barones de Inglaterra al Rey Juan Sin Tierra, debido a que en esta Carta Magna se institucionaliza el sistema parlamentario encargado de las competencias legislativas, en la que las decisiones del poder se someten a los órganos colegiados, es decir, a lo que ahora se concibe como poder legislativo.

A partir de los hechos sociales que se dieron en Norteamérica tras la independencia de los Estados Unidos 1776 y Revolución Francesa 1789 la idea de estado absolutista fue extinguida; por lo que es en este período donde toma mayor impulso la concepción del estado de derecho, con la idea de la separación de los poderes del estado (ejecutivo, legislativo y judicial), impulsado por el pensamiento enciclopedista de la época de autores como Rousseau, Voltaire y Montesquieu (Pistone, 2005, p. 45).

Con el principio de legalidad se expresa el sometimiento de todos, incluidos los órganos y poderes del estado a la ley (Valdez Costa, 1996, p. 125) ésta etapa de la historia no puede pasar desapercibida por los logros que se llegaron a alcanzar, no solo con la declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano, sino también con el Estado de Derecho, muchos autores lo asimilan como el imperio de la ley, entendido este concepto de ley no solo en su sentido estricto y formal como lo señalaba Kelsen en la Teoría Pura del derecho (Kelsen, 2009, p. 17).

Respecto del imperio de la ley, autores como (Schmitt, citado en García y Hoyos, 2008, p. 556), señalan que el imperio de la ley significa ante todo y en primer término, que el legislador queda vinculado a su propia ley y su facultad

de legislar no es el medio para una dominación arbitraria, pues deberá obedecer y limitarse a su propia ley.

Con esta afirmación se pueden mencionar algunos elementos propios del imperio de la ley, en primer lugar, este poder es otorgado al legislador quien es la persona adecuada para crear o modificar una ley, en base a la separación de los poderes enunciada. Sobre la arbitrariedad, con el imperio de la ley todas las normas están sujetas a un control permanente que realiza el legislador, atribución que surge del poder legislativo.

Pues bien, si se aplicare este concepto en materia tributaria, se puede afirmar que el imperio de la ley envolvería a todas las actuaciones de la administración tributaria que se encuentran sometidas a las disposiciones legales con el objeto de evitar abusos de poder en contra de los contribuyentes.

Como consecuencia de los hechos sucedidos en la segunda guerra mundial, se obtuvo la declaración de los Derechos Humanos, adoptada por la asamblea de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, con la cual, el estado de derecho fue modificado, se empezó a concebir y adoptar los derechos humanos en los textos constitucionales, lo cual produjo la idea de un Estado Constitucional de Derecho (Spisso, 1991, p. 27).

Con estos antecedentes no cabe duda que la mayoría de legislaciones de países occidentales tienen incorporado el principio de legalidad en sus textos constitucionales, como por ejemplo, en la Constitución de la República Federal de Argentina el principio de legalidad se encuentra establecido en su artículo 19, donde señala lo siguiente:

“Art. 19.- Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están solo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la

ley, ni privado de lo que ella no prohíbe” (El subrayado me corresponde) (Constitución de la República Federal de Argentina, 1994, art. 19).

En la Constitución Política de la República de Colombia el Principio de legalidad se encuentra establecido en el Art. 4 que textualmente señala:

“Artículo 4.- La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales. Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades” (Constitución de la República de Colombia, 1991, Art. 4).

En la Constitución de la República Chilena el principio de legalidad se encuentra establecido en su artículo 7, en el que señala:

“Art. 7.- Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale (El subrayado me corresponde) (Constitución de la República Chilena, 1980, art. 7).

En España este principio se encuentra establecido en el artículo 9 numeral 1 de la Constitución española, donde señala lo siguiente:

“Art. 9.1.- Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico” (El subrayado me corresponde) (Constitución del Reino de España, 1978, art. 9).

En nuestra legislación el principio de legalidad, enunciado de manera general, lo encontramos contemplado en el artículo 226 que señala:

“Art. 226.- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución” (El subrayado me corresponde) (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art.226).

En base a la legislación comparada, se concluye que el principio de legalidad representa la subordinación a la ley, aplicándose para todas las autoridades, funciones, órganos y ciudadanos.

En consecuencia, los antecedentes históricos presentados, son los que dieron como resultado el surgimiento del principio de legalidad, así también influyeron directamente en su desarrollo hasta llegar al concepto con el que se conoce en la actualidad.

Con el origen del Estado de derecho y la separación de poderes, el principio de legalidad, sirvió para regular y encajar las actividades de la administración pública, sin embargo se lo utilizó como un mecanismo de control para evitar los abusos que pudiesen cometer las autoridades, tiempo después este principio ha sido adoptado por naciones como: Argentina 1994, Colombia 1991, Chile 1980, España 1978 y Ecuador 2008.

1.2 CONCEPTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Para establecer el concepto del principio de legalidad se iniciará citando varios autores, posteriormente se definirá al principio de legalidad tributario, para así tener un concepto adecuado de cada uno de ellos.

Para Cabanellas (1998, p. 112) el principio de legalidad es todo lo proveniente de la ley, es legítimo, parte del régimen fundamental del Estado de derecho que se encuentra establecido en una constitución.

Para Simón Acosta citado en García y Hoyos (2008, p. 556) el principio de legalidad guarda relación con el concepto de Estado de Derecho y con él se expresa el sometimiento de todos incluidos los órganos y poderes del Estado a la ley.

González (1992, p. 403) concibe que la ley precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar, toda posible discrecionalidad de la Administración Pública.

Para el autor Zornoza (2007, p. 89) señala que el principio de legalidad es el principal fundamento del estado de derecho porque supervisa que todo sea encajado a lo que dispone la ley.

Para Spisso (1991, p. 192) el principio de legalidad descansa en la exigencia propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado.

Conforme a las definiciones citadas, varios autores hablan sobre el principio de legalidad, manteniendo una postura similar por lo cual en pocas palabras se aprecia que el principio de legalidad consiste en aquel mandato que establece que todo este sujeto a la ley y es el logro fundamental del Estado de Derecho.

A manera de síntesis, el principio de legalidad consiste en que todas las actuaciones, facultades, atribuciones, que establecen las administraciones públicas deben estar contempladas en la ley a fin de evitar cualquier abuso o discrecionalidad que pueda afectar a todos los ciudadanos sin considerar afectaciones civiles, morales, o económicas ocasionando un perjuicio

manifiesto. Puesto, que este principio denota gran importancia en los estados modernos, derivado de una conquista frente al estado absolutista.

Una vez que se ha delimitado el concepto del principio de legalidad cabe estudiar al principio de legalidad tributario.

1.3 CONCEPTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIO

Para establecer el concepto del principio de legalidad tributario se iniciará citando los siguientes aforismos: "*NullumTributum Sine lege*" o "*No taxation without representation*" "esto significa que "No hay tributo sin ley".

De acuerdo a la historia por primera vez en el Ecuador el principio de legalidad tributario, estuvo contenido en la Constitución de 1835, en su artículo 101 señalaba:

“Art. 101.- Principio de legalidad de los tributos. No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un decreto de la autoridad competente, deducido de la ley que autoriza aquella exacción y en todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes e industria de cada ecuatoriano” (Constitución Política del Ecuador, 1835, Art.101).

Actualmente el principio de legalidad tributario se encuentra establecido en el Art. 301 de la Constitución vigente que textualmente señala:

“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” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 301).

Así también se encuentra este principio reconocido por el Código Tributario en su Art. 5 en el que menciona los principios rectores del régimen tributario del Ecuador entre ellos se destaca el principio de legalidad.

Para el autor Pérez Royo (1998, p. 41) define al principio de legalidad tributario como aquel mandato por el cual exclusivamente por ley se pueden crear modificar o extinguir los tributos.

Ahora bien, Valdés (1996, p. 124) analiza este principio desde la doctrina italiana y la doctrina española, cuyo objetivo es ampliar a este principio, flexibilizarlo y no instituir al principio en una sola función.

La doctrina Italiana señala que:

“El principio de legalidad tributario no debe limitarse a crear impuestos, al contrario, debe establecer los elementos esenciales, la integración debe necesariamente realizarse por actos normativos y nunca por actos individuales, condición imprescindible para evitar la más grave lesión imaginable al principio de igualdad y generalidad” (Berlini, citado en Valdés, 1996, p. 137).

Sobre la segunda doctrina, en España se menciona que: no es necesario que el legislador configure todos los elementos, por lo que bastará que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo, gozando la facultad de delegar en el Poder ejecutivo la regulación de los restantes elementos (González, citado en Valdés, 1996, p. 138).

Continuando con esta fuerte corriente doctrinal (Española o Italiana) que mantiene la idea de expansión del principio de legalidad tributario, el autor Pérez (1998, p. 42), señala que el principio de legalidad debe ser visto incluso de manera prevalente o principal como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria.

Sin duda alguna esta definición de principio de legalidad tributaria ha tenido un importante desarrollo por varios estudiosos del derecho tributario, es así que, en el Ecuador autores como César Montaña Galarza, Rodrigo Patiño Ledesma y José Vicente Troya consideran que el principio de legalidad tiene el deber de vigilar todo el sistema tributario vigente, que, a su vez, constituye una garantía de la democracia constitucional.

Montaña (2008, p. 77) señala:

“La legalidad no solo es un principio, sino también y antes que eso un “valor” del Estado Constitucional de Derecho, que para el campo tributario busca asegurar bajo reglas jurídicas claras, la participación democrática en el proceso de imposición o en el establecimiento de las vías de reparto de la carga que comportan los gravámenes. Se trata de una institución al servicio del interés común y no solo del individual”.

Mientras Patiño (2010, p. 15) afirma que:

“La legalidad implica que todos los elementos esenciales, tanto objetivos como subjetivos de la relación tributaria, exenciones, exoneraciones, deducciones, sanciones, reclamos y recurso, es decir, que los derechos y obligaciones del contribuyente como los de la Administración Tributaria, estarán sometidos imprescriptiblemente a normas legales”.

En el mismo sentido el autor Troya (2014, p. 10) señala:

“El principio de legalidad que prevé que los tributos y sus principales elementos han de obrar de ley, que determina que las actuaciones de la administración se han de sujetar a la ley y que además, respecto del ilícito tributario establece que las infracciones y sanciones deben sujetarse en la ley”.

Estas definiciones sobre el principio de legalidad tributario son las más adecuadas que se ha podido identificar, ya que entregan una idea general de los campos que regula este principio dentro del derecho tributario, no se limitan a establecer el único ámbito que tradicionalmente se le otorgaba, demuestran la importancia del principio de legalidad tributario siendo hoy en día un pilar fundamental de todo el sistema de tributación ecuatoriano.

Así también, se demuestra que se ha superado la tendencia de limitar el principio de legalidad a la imposición tributos, por lo tanto, la doctrina y varios autores han permitido reestructurar el concepto de legalidad tributaria obteniendo como resultado una garantía para el contribuyente y para la administración tributaria.

En definitiva, se puede concluir respecto del concepto de principio de legalidad tributario, que es un mandato de optimización que cubre y rige todas las actuaciones dentro del campo del derecho tributario, que realiza la administración tributaria en el establecimiento de impuestos, sanciones, deducciones, procedimientos, exoneraciones, reclamos, en un marco constitucional.

1.4 IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIO

Es importante el principio de legalidad tributario debido a que establece y somete todas las actuaciones del estado y sus administraciones públicas a las leyes, promueve el respeto por los derechos de todas las partes que intervienen en el sistema tributario, no solo como garantía de la libertad y propiedad individual, sino como garantía de los derechos e intereses sociales y comunitarios (Valdés, 1996, p. 159).

En la misma idea, García (1989, p. 43), afirma que este principio constituye una garantía constitucional para el contribuyente porque impone que todos los

tributos, y elementos del tributo, estén contemplados en leyes para evitar impuestos que afecten a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

A su vez, este principio armoniza todo el sistema jurídico tributario con el resto de principios constitucionales como son: reserva de ley, igualdad, generalidad y proporcionalidad; permitiendo así, cumplir con el objetivo de crear seguridad jurídica y brindar una herramienta para que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales (Pérez, 1998, p. 42).

Es importante mencionar que este principio es uno de los principales fundamentos sobre el cual se establece y cimienta un estado constitucional de derecho, esto demuestra que, este principio se ha adecuando a las exigencias actuales de la organización del Estado y de su proyección a nivel nacional e internacional (Montaño, 2004, p. 223).

No obstante, no cabe duda alguna que el principio de legalidad es importante no solo en el ámbito tributario sino en otras materias, como en el ámbito penal y administrativo, logrando así ser una conquista histórica que vence a un estado absolutista.

Actualmente, este principio se encuentra establecido en la mayoría de constituciones de varios países en el mundo, mientras que en el derecho tributario es aún más importante, puesto que establece límites para la administración tributaria como para el contribuyente, lo cual significa que todos los actos tributarios deben estar amparados bajo este principio sin afectar la seguridad jurídica del Estado.

1.5 PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

La doctrina unifica al principio de legalidad con el principio de reserva de ley, lo cual ha sido para varios autores discutible. En este apartado se procederá a delimitar los antecedentes históricos del principio de reserva de ley, su definición, semejanzas y diferencias con el principio de legalidad tributario,

puesto que, la naturaleza del principio de legalidad consiste en regular, amparar y ser el pilar fundamental de todas las actuaciones del sistema jurídico tributario.

Autores que defienden la premisa de separar el principio de legalidad y la reserva de ley, afirman que la reserva de ley consiste en la disposición que la constitución encomienda a una ley formal para que regule ciertas materias (Amatucci, 2001, p. 47).

Evidentemente en la Constitución del Ecuador, se puede apreciar la separación de estos dos principios que forman parte del sistema tributario, en líneas anteriores se llegó a la conclusión de que el principio de legalidad debe ser entendido desde su sentido amplio porque cubre todo el sistema tributario, ahora bien, es importante estudiar al principio de reserva de ley desde sus antecedentes históricos, y su concepto para establecer semejanzas, diferencias con el principio de legalidad.

1.5.1 Antecedentes Históricos del Principio de Reserva de Ley

Algunos autores determinan que el principio de reserva de ley surge en la alta edad media tras la caída del Imperio Romano y la desaparición del tributo. En el régimen feudal, los siervos no tenían otra obligación que concurrir a los llamadas de guerra por parte de los reyes, por lo tanto, la reserva de ley era considerada como un instrumento de control de la actuación política del monarca. Simón Acosta citado en (García y Hoyos, 2008, p. 558).

Otros autores afirman que el principio de reserva de ley tiene su origen en el Artículo IV de la Declaración de los Derechos del Hombre y del ciudadano de 1789 (Peña, 2009, p. 17).

El principio de reserva de ley se desarrolló a la par con el principio de legalidad, en los inicios de la separación de poderes con el estado de derecho y el

imperio de la ley, posteriormente, la función esencial del principio de reserva de ley fue poner un límite a la potestad tributaria del Estado, al delimitar una parte normativa del ámbito tributario con exclusividad a la ley material (Aguirre, 2009, p. 45).

1.5.2 Concepto del Principio de Reserva de Ley

Para algunos autores, el principio de reserva de ley es semejante al principio de legalidad, así lo manifiesta, Troya (2013, p. 131) este autor considera que estos dos principios presentan una similitud al punto que llega afirmar que son el mismo principio.

Igualmente Simón Acosta citado en García y Hoyos (2008, p. 557) comparte este criterio puesto que, señala que en derecho tributario el principio de legalidad se suele utilizar como sinónimo de reserva de ley.

Con el constitucionalismo moderno y la separación de poderes las premisas de mantener unidos a estos dos principios han ido perdiendo valor, en virtud de lo mencionado, varios autores han desarrollado algunos conceptos de este principio de reserva de ley, como por ejemplo:

Chalco (2015, p. 37) menciona que el principio de reserva de ley es un precepto constitucional que exige la existencia de una ley como la única posibilidad reguladora de materias específicas en el ámbitos del derecho.

Pérez Royo (1998, p. 45) respecto del principio de reserva de ley señala:

“La reserva de ley constituye el eje de las relaciones entre el legislador y el ejecutivo en lo referente a la producción de las normas. Lo que persigue es precisamente, excluir, para ciertas materias, la posibilidad de una norma por vía distinta a la legislativa”.

Andrea Fedele (2001, p. 159) menciona que:

“El principio de reserva de ley se lo concibe como un instrumento de control y de garantía de una relación equilibrada entre los distintos poderes del Estado, donde los intereses tanto el ejecutivo como el legislativo solo son objeto de la tutela en la medida en que sirven a un correcto funcionamiento del mecanismo institucional, hallándose por tanto al interés general”.

Miguel Carbonell (2000, p. 33), sobre el principio de reserva de ley señala que:

“La reserva de ley puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la ley, para que sea una ley y no otra norma jurídica la que regule determinada materia. En otras palabras, se está frente a una reserva de ley cuando, por voluntad del constituyente o por decisión del legislador, tiene que ser una ley en sentido formal la que regule un sector concreto del ordenamiento jurídico”.

César Montaña Galarza (2008 p. 77) entiende al principio de reserva de ley como:

“Al principio de reserva de ley lo entiendo como una exigencia derivada de la Constitución o de la ley, sobre el medio como instrumento que incorporará las principales normas jurídicas tributarias así como los elementos sustanciales de los tributos, me refiero a la “ley” como tipo normativo por excelencia, esto sin perjuicio de que la Norma Fundamental o la ley reconozcan y/o atribuyan parte o incluso buena parte de estas facultades a otros entes de otras ramas del poder público”.

Con relación a la definición del principio de reserva de ley tributario Zornoza (2007, p. 147) señala que el principio de reserva de ley consiste en aquel mandato constitucional que establece que la creación y regulación de los tributos debe realizarse por ley.

Estos autores señalan que es necesario comprender que el principio de reserva de ley constituye un vínculo entre la función legislativa y ejecutiva del Estado, cuyo principal propósito es limitar la potestad para crear tributos y entregarla a la ley, así también, lo consideran como un instrumento de control y de garantía para buscar un correcto manejo institucional de las potestades del estado en la descentralización de funciones.

Con estos elementos se puede estructurar una definición de principio de reserva de ley tributario y se llega a afirmar que, este principio es un mandato otorgado por la Constitución que faculta a la ley formal la tarea de regular ciertos aspectos de una materia determinada.

En nuestra legislación este principio se encuentra contemplado en el Art. 132 y 301 de la Carta Magna que textualmente señala:

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

1. Regular el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.
2. Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes.
3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art.132).

“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” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art. 301).

Del artículo 132 se puede identificar dos formas de reserva de ley: la reserva de ley general, se realiza únicamente mediante una Ley Ordinaria y, la reserva de ley específica, se realiza mediante una Ley Orgánica; en nuestra constitución se han establecido dos categorías de leyes: las orgánicas y ordinarias, una ley ordinaria no podrá modificar una ley orgánica ni prevalecer sobre ella, al tenor de las normas constitucionales, las leyes tributarias tienen el carácter de ordinarias, en cambio el Código Tributario y otras leyes se han elevado al ámbito de orgánicas por expresa calificación del legislador debido a la relevancia que tiene el derecho tributario para la Constitución, misma que faculta al Presidente de la República el proponer proyectos de ley mediante los cuales se crean, modifica o extinguen impuestos (Troya, 2014, p. 132).

En cuanto al Art. 301 de la Constitución expresamente señala que una categoría de los tributos, que son los impuestos, únicamente, pueden ser creados mediante una ley propuesta por el Presidente de la República en concordancia con el Art. 135 de la Constitución, y expedida por el legislador en concordancia con el numeral 7 del Art. 120 de la Constitución.

Sin embargo, en este artículo también se puede apreciar cómo se flexibiliza este principio y textualmente señala que, mediante otros actos normativos de órgano competente “ordenanzas municipales” se pueden crear, modificar, exonerar o extinguir otro sub tipo de tributos que son las tasas y contribuciones especiales de mejoras, en concordancia con el numeral 5 del Art. 264 de la Constitución del Ecuador.

Así también, el principio de reserva de ley se encuentra reconocido en el Código Tributario, en donde se menciona que 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, 2005, art. 4).

El autor López (2007, p. 110), menciona que la reserva de ley puede ser absoluta y relativa, la primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal, es decir, el funcionario público se encuentra excluido de regular los derechos en los que la constitución impone una reserva de ley, de manera que, la reserva de ley absoluta es una reserva poderosa, que limita el ejercicio de las potestades administrativas que el ejecutivo y sus funcionarios puedan tener.

En cambio, la reserva relativa permite que otras fuentes de la ley regulen parte de la disciplina normativa de cierta materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse, esto es, la regulación de las fuentes secundarias que deben quedar subordinadas a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa, es decir, la justificación para sostener una reserva legal relativa ha sido de dotarle al reglamento de una fortaleza en el sentido de defender la necesidad de un reglamento emanado por la función ejecutiva para que solo así la ley pueda proceder con los efectos jurídicos plenos que esta propone en su existencia (Chalco, 2015, p. 139).

A manera de conclusión la reserva de ley absoluta no puede ser realizada mediante normas secundarias, sino solo mediante aquellas que tengan rango de ley, en cambio, la reserva de ley relativa no precisa siempre normas primarias, ante lo cual solo bastaría un acto normativo.

Así también el autor Chalco (2015, p. 141) explica que según la doctrina los dos modelos de reserva de ley son: el Alemán y el Francés, el modelo Alemán señala que la reserva de ley constituye un principio básico para denotar cualquier otro acto normativo o administrativo.

A diferencia del modelo Francés que abarca un campo más restrictivo en el que señala que el legislador solo podrá intervenir en aquellas materias expresamente establecidas en la constitución, por lo tanto, este modelo proponía que la reserva de ley este encaminada a ser un medio para restringir la supremacía de la ley.

En nuestro país, se puede concluir, que el modelo de reserva de ley puede ser relativo porque de acuerdo al numeral 13 del Art. 147 de la Constitución se le faculta al Presidente de la República la capacidad de emitir reglamentos para regular y aplicar las leyes.

1.6 SEMEJANZAS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

Valdés (1996, p. 158) afirma que la legalidad como la reserva de ley son fundamentales para la creación del estado de derecho, no solo como garantía de la libertad y propiedad individual, sino como garantía de los derechos e intereses sociales y comunitarios.

Estos principios son cimientos que condicionan la producción en materia tributaria, ya que su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad (Montaño, 2008, p. 78).

Estos principios comparten el interés que tiene el estado respecto de la recaudación, de tal manera que, vigilan el procedimiento y al órgano encargado de recaudar los tributos. Pues estos principios cumplen con el objetivo de brindar seguridad jurídica, es decir, contribuir con las herramientas para alcanzar el buen desenvolvimiento del sistema jurídico tributario.

Tanto el principio de legalidad como el principio de reserva de ley, supervisan y amparan todos los procedimientos de la administración tributaria a fin de prevenir y evitar el abuso por parte de los órganos competentes para la implementación de impuestos que afecten a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Estos principios limitan a la Administración Pública para evitar cualquier tipo de arbitrariedades o discrecionalidades que estas autoridades pueden o pudiesen cometer respecto de los derechos de los contribuyentes.

1.7 DIFERENCIAS ENTRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

Montaño (2004, p. 228) menciona que se puede entender como una diferencia entre estos principio el hecho de que el principio de legalidad dispone que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme lo determina la constitución, en cambio la reserva de ley regula exclusivamente una materia del derecho tributario señalada por la ley.

Una diferencia entre estos dos principios radica en que el principio de legalidad dispone una subordinación del poder ejecutivo al poder legislativo y de ambos poderes a la Constitución de la República del Ecuador, en cambio el principio de reserva de ley, dispone que el poder ejecutivo no puede mediante un reglamento regular lo materialmente reservado por la constitución al poder legislativo.

La reserva de legal propone justificaciones democráticas y garantistas puesto que considera la división de funciones y por otra parte, señala que la ley ha surgido para garantizar el bien común de las sociedades, a diferencia del principio de legalidad que supervisa que todos los actos estén conforme a lo dispuesto por la ley.

El principio de reserva de ley manifiesta exclusividad de competencia al poder legislativo para que intervenga sobre determinadas materias siendo el único para actuar sobre las dispuestas por la ley, en cambio, el principio de legalidad somete plenamente a la ley y al derecho a toda actuación administrativa tanto en sus actos singulares y normativos (López citado en Pacci, 2005, p. 82).

2. CAPITULO II: FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En este capítulo se estudiarán las facultades de la Administración Tributaria profundizando en la Administración Tributaria Central o Nacional principalmente en el Servicio de Rentas Internas (SRI), para lo cual se iniciará citando la definición de Administración Tributaria.

“La Administración Tributaria constituye una serie de órganos y funciones a los que la norma les atribuye determinada competencia o facultad para actuar en el conjunto de las relaciones jurídicas que surgen entre las instituciones del Estado con capacidad tributaria y los contribuyentes en los que se materializa las prestaciones pecuniarias definidas en las leyes tributarias, por ello ha de entenderse que las competencias asignadas a estos órganos se basan en el derecho y se limitan al marco legal, de tal manera que se encause la actividad a ellos encomendada en un ámbito totalmente reglado” (Patiño, 2013, p. 303).

Autores como Renato Alessi citado en Patiño (2013, p. 303) comparten el criterio de que la Administración Tributaria es considerada como el sujeto activo de la función pública, así también el autor la define como un conjunto de órganos estatales a los que se les atribuye el desarrollo de dicha función.

Otros autores como García de Enterría y Fernández (2005, p. 40) reconocen que no existe una sola administración, sino una pluralidad de administraciones, pues se refieren al entorno territorial del Estado y de las circunscripciones como las regionales y municipales, en el ámbito tributario se trata de una administración especializada, distinta de la administración general pública que colabora con sus propósitos.

En conclusión, se puede afirmar que la Administración Tributaria está conformada por varias instituciones públicas establecidas mediante ley, cuyo

principal objetivo es ejercer las funciones de la actividad tributaria, y sus competencias se limitan exclusivamente a lo que dispone la ley.

La Administración Tributaria es una administración activa en cuanto al ejercicio de las facultades que le concede la ley, pues conoce, analiza, decide y ejecuta asuntos o cuestiones determinadas, además es consultiva en la medida de que emite juicios de valor y opiniones sobre aspectos determinados (Lalane, 2005, p. 38).

El autor Ordóñez (2005, p. 92) sostiene que existe una diferencia entre estos tipos de administraciones, y afirma que esta diferenciación es aplicable en el campo tributario.

En términos generales, la Constitución del Ecuador señala que toda administración pública se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 227).

De tal manera, la Administración Tributaria se encuentra dividida en: Administración Tributaria Central o Nacional, Administración Tributaria Seccional y por último, la de excepción de acuerdo a lo establecido en la ley (Código Tributario, 2005, art. 64).

La Administración Tributaria Central o Nacional, es dirigida por el Presidente de la República, a través de los órganos establecidos mediante ley, siendo éstos: el Servicio de Rentas Internas (SRI) y el Servicio Nacional de Aduana (SENAE) (Código Tributario, 2005, art. 64).

Mientras que la Administración Tributaria Seccional es dirigida por el Prefecto o Alcalde de cada provincia y cantón del Ecuador, quienes ejercen esta administración mediante dependencias, direcciones, u órganos administrativos

designados mediante ley, y regula dentro del ámbito provincial o municipal los tributos (Código Tributario, 2005, art. 65).

Y por último, la Administración Tributaria de Excepción se aplica a los casos en los que la ley expresamente concede la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos, en este supuesto la administración de estos tributos corresponde a los sujetos activos que la misma ley disponga (Código Tributario, 2005, art. 66).

Es decir, la Administración Tributaria de Excepción, funciona solo por delegación expresa de la ley a determinadas instituciones públicas quienes han recibido la capacidad para ejercer funciones de administraciones tributarias como sujetos activos de dichas obligaciones tributarias, como por ejemplo, la Universidad de Guayaquil respecto del impuesto para financiar el sistema hospitalario universitario establecido mediante ley publicada en el Registro Oficial. 413 del 17 de abril de 1970.

Ahora bien, corresponde estudiar a la Administración Tributaria Central o Nacional, específicamente al Servicio de Rentas Internas (SRI); se iniciará señalando un breve antecedente de esta institución, sucesora de la Dirección General de Rentas dependencia del Ministerio de Finanzas.

En la actualidad esta institución forma parte de la función ejecutiva, y es dirigida por el Director General de Rentas Internas, quien es designado por el Presidente de la República; esta institución tiene el objetivo de administrar y recaudar los impuestos nacionales, como por ejemplo el Impuesto a la Renta (IR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), e Impuestos a la Tierra.

Posteriormente, se citarán cuáles son las facultades de la administración tributaria y del Servicio de Rentas Internas y se hará énfasis en la facultad

sancionadora y reglamentaria, debido a que estas facultades son importantes para determinar si el Director General del Servicio de Rentas Internas se encuentra facultado para emitir un instructivo que regule la aplicación de las sanciones pecuniarias en materia tributaria.

2.1 ANTECEDENTES DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (SRI)

El antecedente del actual Servicio de Rentas Internas es la extinta Dirección General de Rentas, que fue creada en 1928, mediante la Ley Orgánica de Hacienda, publicada en el Registro Oficial 448, del 16 de noviembre de 1927, por sugerencia de la Misión Kemmerer.

Esta misión tuvo por objeto emitir una serie de propuestas para modernizar el estado buscando mejorar el manejo de las finanzas públicas y políticas bancarias del país, esto sucedió en el período de gobierno del Presidente Isidro Ayora. En su inicio, la Dirección General de Rentas pertenecía al Ministerio de Finanzas y su principal objetivo era controlar y recaudar los principales tributos, así como, regular todas las actividades entre el Estado y los Contribuyentes (Aguirre, 2009, p. 56).

En este periodo, graves problemas afectaban a esta administración tributaria específicamente por la falta de recaudación, en ese entonces, el estado apenas recaudaba el 20% de lo que tenía que recaudar anualmente como rendimiento de la actividad tributaria, posteriormente, acontecieron escándalos de corrupción por parte de funcionarios públicos en todos los niveles de la administración que no pasaron desapercibidos (Patiño, 2013, p. 306).

Los enunciados acontecimientos fueron los principales motivos por los cuales se obligó a las autoridades de la época, a tomar la decisión de imponer un cambio radical en la Dirección General de Rentas, respondiendo también a las solicitudes de la población y del sector público.

Por lo tanto, el Servicio de Rentas Internas (SRI) fue creado mediante la Ley No. 41 publicada en el Registro Oficial No. 206 del 2 de diciembre de 1997.

De acuerdo al artículo primero de la Ley de Creación del SRI, se creó a esta institución como una entidad técnica, autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, con jurisdicción nacional y con sede en la ciudad de Quito Distrito Metropolitano (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, art. 1).

El SRI ha cumplido más de una década de funcionamiento y luego de analizar los resultados de su gestión se concluye que la decisión por parte de las autoridades al modificar la extinta Dirección General de Rentas fue acertada, puesto que en los últimos años el objetivo del SRI ha sido el recaudar más tributos para el estado, esto ha sido una tarea cumplida, en tal razón, actualmente, el porcentaje de recaudación es muy elevado en comparación con ejercicios económicos pasados y ha logrado cimentar una cultura tributaria de pago de tributos por los contribuyentes del país.

2.2 ESTRUCTURA ORGÁNICA Y DIRECCIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (SRI)

La estructura Orgánica del SRI se encuentra dividida en Direcciones Regionales y Provinciales, aplicando el criterio de desconcentración, así también, está integrada por unidades administrativas. Los directores regionales y provinciales ejercen dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario asigna al Director General, con excepción de la absolución de consultas, conocimiento y resolución de reclamos de los recursos de revisión propuestos por los contribuyentes (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, art. 9).

Actualmente, el SRI es dirigido y administrado por el Director General de Rentas Internas, quien es un funcionario designado por el Presidente de la

República y su periodo durará lo que dure el mandato de éste (Ley de Creación del Servicios de Rentas Internas, 1997, art. 5).

El Director General del Servicio de Rentas Internas es el encargado de ejecutar las políticas tributarias definidas por el Comité de Política Tributaria y tiene entre sus facultades expedir mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias, esta función la cumple a través de unidades descentralizadas, siendo las Direcciones Regionales y Direcciones Provinciales, las primeras funcionan en las ciudades sedes de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, tanto los directores regionales y provinciales ejercen el ámbito territorial por delegación expresa hecha por la ley (Patiño, 2013, p. 305).

Pues bien, el Director General del Servicio de Rentas Internas goza de fuero de corte al igual que varios ministros de estado, en caso de ausencia del Director General de Rentas este es subrogado por el funcionario que señale el Reglamento Orgánico Funcional y, si esta ausencia es definitiva, el Presidente de la República está en la obligación de designar un nuevo Director en un plazo máximo de (15) quince días (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, art. 5).

Entre las principales funciones del Director General del Servicio de Rentas Internas se destacan: ejercer la representación legal, judicial y extra judicial del Servicio de Rentas Internas, ejecutar la política tributaria definida por el Comité de Política Tributaria, dirigir, organizar, coordinar y controlar la gestión del Servicio de Rentas Internas y cuidar de la estricta aplicación de las leyes y reglamentos tributarios.

Absolver consultas, resolver los recursos de revisión que se interpongan respecto de los actos o resoluciones, firmes o ejecutoriados de naturaleza tributaria facultad indelegable para otro funcionario del SRI, nombrar y remover

el personal del SRI, formular la proforma del presupuesto del SRI y someterla a la aprobación del Comité de Política Tributaria previo a remitirlo al Ministerio de Finanzas, designar a los Directores del SRI y a los miembros de los comités tributarios internos (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, art. 7).

Según lo enunciado, se concluye que la aplicación de los tributos a nivel nacional compete al Director General del SRI, a nivel seccional a los directores regionales y provinciales, de tal manera, que se aprecia el sistema de desconcentración de funciones atribuible a todas las administraciones públicas.

El Comité de Política Tributaria es la máxima autoridad encargada de establecer los lineamientos y aspectos más importantes de la política tributaria y está conformado por el Ministro a cargo de la Política Económica, el Ministro a cargo de las Finanzas, el Ministro a cargo de la Producción, el Secretario Nacional de Planificación y Desarrollo, y el Director General del Servicio de Rentas Internas quien concurre con voz pero sin derecho a voto y es el encargado de la Secretaría del Comité de Política Tributaria (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, art. 3).

Entre las facultades del Comité de Política Tributaria se destacan las siguientes: definir los lineamientos de la política tributaria para el Servicio de Rentas Internas, en armonía con las normas constitucionales, legales y políticas de gobierno, conocer los proyectos de ley y reglamentos tributarios que presente el Director General del Servicio de Rentas Internas y disponer los correctivos necesarios, conocer y aprobar la proforma presupuestaria del Servicio de Rentas Internas presentada por el Director General y conocer los informes presentados por el auditor del SRI (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, art. 3).

En conclusión, el Comité de Política Tributaria es el órgano superior del Servicio de Rentas Internas el cual tiene como principal objetivo definir los

lineamientos de la política tributaria propuestos por el Director General de esta institución, así como de aprobar la proforma presupuestaria del SRI.

2.3 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En el artículo 67 del Código Tributario se encuentran enunciadas las facultades de la administración tributaria, que son: la facultad determinadora de la obligación tributaria, la facultad de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos, la facultad sancionadora por infracciones de la ley tributaria y la facultad recaudadora de tributos. Estas facultades se cumplen bajo el amparo del ordenamiento jurídico y están sujetas al control de legalidad. (Código Tributario, 2005, art. 67).

Toda vez que se han mencionado las facultades de la administración tributaria, es preciso señalar cuáles son las facultades que la ley le otorga al Servicio de Rentas Internas; entre ellas se destacan las siguientes: ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República, 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.

La facultad determinadora puede ser de dos tipos: una que realizan los propios sujetos pasivos y otra la administración tributaria, más adelante se tratará esta facultad del Servicio de Rentas Internas.

El SRI, también goza de la facultad para preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria, conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley, emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro, imponer sanciones de conformidad con la Ley, establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional, 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 (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, art. 2).

En primer lugar se estudiará la facultad determinadora, posteriormente la facultad recaudadora, facultad resolutoria, para finalmente enfatizar en las facultades sancionadora y reglamentaria.

2.3.1 Facultad Determinadora

Para entender la facultad determinadora de la administración tributaria se debe definir que es una determinación, para lo cual se citará a Forouge (2005, p. 239) mismo que sostiene que una determinación consiste en el acto o conjunto de actos emanados por la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso en particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

Otro autor que comparte igual criterio sobre la definición de la determinación tributaria es Jarach quien señala:

“Acto de la administración fiscal por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspecto temporal y cualitativo y finalmente pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas” (Jarach, 1985, p. 436).

Para Troya (2014, p. 251) la determinación es una operación encaminada a establecer el importe de las obligaciones tributarias, tiene un sustrato común con independencia del sujeto que la haya realizado, esta puede ser simple o compleja dependiendo del tributo del cual se trate.

La legislación ecuatoriana comparte similar criterio respecto a los conceptos citados sobre una determinación y señala que 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 del tributo (Código Tributario, 2005, art. 87).

En breves términos, Patiño (2013, p. 323) señala que la determinación consiste en el pronunciamiento de la autoridad tributaria, competente respecto de la existencia de la obligación impositiva, en relación con un contribuyente y una actividad definida.

El Código Tributario señala que 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 (Código Tributario, 2005, art. 68).

En conclusión, se puede afirmar que la facultad determinadora consiste en el ejercicio que realiza la administración tributaria para verificar, complementar o enmendar la declaración que realizan los contribuyentes sobre la composición del tributo cuando se pueda verificar inconsistencias.

El resultado de una determinación no siempre concluye con la fijación de una deuda tributaria, pues, existen casos en los que el resultado arroja inexistencia de obligación tributaria a cargo del contribuyente o incluso que pueden existir valores que deben devolverse al contribuyente (Macías, 2011, p. 52).

La legislación ecuatoriana establece tres sistemas de determinación: por declaración del sujeto pasivo, por actuación de la administración o de modo mixto (Código Tributario, 2005, art. 88).

La determinación por el sujeto pasivo, de conformidad al Código Tributario, es la declaración tributaria que debe ser presentada en el tiempo, en la forma y con los requisitos que exijan las normas vigentes, esta declaración tiene un valor similar en cuanto comporta el reconocimiento del declarante de que el hecho generador respectivo le es aplicable, no declara quien considera que la situación ocurrida no coincide con el hecho generador (Código Tributario, 2005, art. 89).

La determinación efectuada por la administración tributaria puede ocurrir por dos supuestos: la determinación directa o la determinación presuntiva. La determinación directa se realiza sobre la base de las declaraciones del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y de más documentos, así como de la información y otros datos que consten en las bases de datos o sistemas informáticos de la administración tributaria, resultado del cruce de información entre los diferentes contribuyentes, entidades del sector público u otros organismos (Código Tributario, 2005, art. 91).

La determinación directa de la Administración Tributaria se entiende como el ejercicio de la actividad fiscal encomendada a esta entidad para verificar y controlar el cumplimiento de la prestación pecuniaria obligatoria de los contribuyentes, este ejercicio tiene como antecedente, las declaraciones de los sujetos pasivos que constituyen el medio para hacer viable el proceso de determinación, que no es más que la materialización de la facultad de la administración tributaria para comprobar las declaraciones, verificar registros y datos contables, rectificar omisiones y liquidar los impuestos de los contribuyentes (Patiño, 2013, p. 329).

Mientras que la determinación presuntiva se aplica cuando no es posible realizar una determinación directa, ya sea por falta de declaración del contribuyente, pese a la notificación particular que hubiese hecho la administración tributaria al contribuyente, o que los documentos presentados por el contribuyente que respalden su declaración no sean aceptables por una

razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarlos, en tales casos, la declaración se fundamentará en los hechos, indicios o 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 establezca la ley (Código Tributario, 2005, art. 92).

La misma ley señala cuales son las causas por las que procede la determinación presuntiva y en la aplicación de cada uno de los casos establecidos en la norma, los funcionarios están obligados a fundamentar su procedencia expresando con claridad sus fundamentos de hecho, mismos que deberán estar establecidos en el acta de determinación formulada (Patiño, 2013, p. 332).

En los artículos 23, 24, 25 de la Ley de Régimen Tributario Interno se detallan las causas para realizar una determinación presuntiva del Impuesto a la Renta, el autor Troya (2014, p. 257) realiza un breve resumen de estas causales mencionando las siguientes:

“Procede por falta de contabilidad o cuando no preste mérito, particularmente porque no existían respaldos de la mercaderías, por no haberse registrado facturas de compras o de ventas, por diferencias físicas de inventarios.

La determinación presuntiva debe ser motivada, pues constituye un acto administrativo, debiéndose tener presente que comporta una presunción de hecho que admite prueba en contrario.

Además de la información directa se ha de tener como elementos de juicio el capital invertido, el volumen de ventas y el coeficiente ponderado de utilidad bruta, las utilidades obtenidas por el sujeto pasivo en ejercicios anteriores y las que hayan obtenido otros en similares condiciones, los gastos generales, el volumen de las importaciones y compras locales, el alquiler o valor locativo de los locales, y el incremento injustificado del patrimonio”.

Finalmente, la última forma de determinación es la determinación mixta, llamada de tal manera porque es la que realiza la administración tributaria en base a los datos requeridos por ésta a los contribuyentes, quienes quedan vinculados por tales datos (Código Tributario, 2005, art. 97).

En conclusión, éstos tipos de determinación normados por el Código Tributario, que a su vez se complementan con las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI), tienen por objeto colaborar con la facultad determinadora de la administración tributaria.

Estas formas de determinación se realizan mediante un proceso reglado y motivado, pues toda determinación debe ser emanada por una autoridad competente, solo así gozará de validez y generará efectos tributarios y será una garantía de los derechos del contribuyente.

2.3.2 Facultad Recaudadora

La recaudación de los tributos según enuncia la ley, se efectuará por las autoridades y 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 sea permita por ella (Código Tributario, 2015, art. 71).

En la definición citada del Código Tributario respecto de la facultad recaudadora de la administración tributaria, se puede destacar que esta facultad es una de las más importantes de la administración y complementaría a la facultad determinadora, puesto que la pretensión principal de todas las administraciones tributarias consiste en hacer efectivas las obligaciones tributarias que se imponen a cargo del contribuyente, posteriormente esta obligación se puede convertir en deuda tributaria, la cuál puede ser satisfecha en dinero, especie o servicios cuando la ley faculte esta forma de extinción (Código Tributario, 2005, art. 15).

La deuda tributaria es el resultado de sumar todos los montos que el contribuyente se encuentra sujeto a cancelar por diversos conceptos, ya que, a más de la obligación tributaria, al momento de realizar la liquidación, pueden existir sanciones pecuniarias como multas, intereses de mora, o costas por la ejecución de un procedimiento coactivo (Aguirre, 2009, p. 48).

Así, Patiño (2013, p. 349), afirma que desde el punto de vista de la finalidad del tributo, esta facultad constituye la más importante dentro del conjunto de gestiones encomendadas a la administración tributaria, pues a través de esta facultad culmina el proceso de la actividad impositiva cumpliéndose los siguientes presupuestos:

- I. Se produce la efectiva adquisición de recursos por parte del Estado.
- II. Se materializan a cabalidad los presupuestos que motivaron la creación del tributo.
- III. Se hace posible que la carga tributaria individualizada en cada contribuyente, sea efectiva y se cumpla dentro del tiempo y bajo las condiciones de la ley.

En consecuencia, el elemento central de la recaudación es el pago o la exigencia por diversos medios para que se hagan efectivas las obligaciones tributarias. De tal manera, se debe distinguir entre el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y el cumplimiento cuando la administración ejercita su acción de cobro (Troya, 2014, p. 261).

El cumplimiento voluntario se produce cuando los contribuyentes presentan sus declaraciones y satisfacen sus obligaciones tributarias, pudiendo este cumplimiento ser favorecido con la intervención de la red bancaria de acuerdo a la LORTI, que faculta a la administración tributaria para celebrar convenios con las instituciones financieras establecidas en el Ecuador para recibir la declaración y la recaudación de los impuestos, intereses y multas por obligaciones tributarias (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004, art. 112).

Esta norma es concordante con lo dispuesto en el numeral 16 del Art. 7 LORTI, faculta al Director del SRI, a celebrar convenios con instituciones financieras para la recaudación de los tributos que administre. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004, numeral 16 del art. 7).

Cuando no ocurre este cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la administración ha de cobrarlas compulsivamente, ejercitando su facultad coactiva; en nuestro país se prevé que la propia administración ejercite contra los deudores tributarios procedimientos coactivos o de ejecución, este es un procedimiento administrativo compulsivo de cobro, que lo lleva a cabo el funcionario coactivante más no un juez (Troya, 2013, p. 265).

El procedimiento por el cual la administración tributaria ejercerá su acción de cobro se concreta en varios subsistemas en los que interviene la actuación de los agentes de retención y percepción, siendo éstas las personas encargadas de colaborar con la administración tributaria para recaudar los tributos.

Los agentes de retención son las personas naturales o jurídicas, que en razón de su actividad o empleo están en posibilidades de retener tributos y que por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, están obligadas a ello (Código Tributario, 2005, art. 29).

En cambio, los agentes de percepción son las personas naturales o jurídicas que en razón de su actividad función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo (Código Tributario, 2015, art. 29).

La principal diferencia entre estos agentes enunciados anteriormente, radica en que por una parte el agente de recepción es el encargado de retener ciertos porcentajes de ciertos tributos que mediante resolución han sido establecidos por el Director General del SRI y a su vez está obligado a entregar dichos tributos a la Administración Tributaria de la obligación tributaria. Por otra parte,

el agente de percepción no realiza retención de ningún tributo, pues solamente debe recaudar ciertos impuestos determinados mediante resolución y entregarlos a la administración tributaria.

Así también, existe una semejanza entre los agentes de retención y los agentes de percepción, y consiste en que para ser calificado y gozar de la calidad de agente, debe ser emanada por mandato legal o reglamentario.

En conclusión, la facultad recaudadora consiste en un conjunto de gestiones que ponen fin al proceso de la actividad impositiva de la administración tributaria, misma que puede ser realizada por las autoridades y las formas que establece la ley, como el cobro de los tributos, en el cuál pueden intervenir los agentes de retención y percepción. De tal manera, que existen dos formas para la recaudación de tributos la primera es la voluntaria, cuando los contribuyentes presentan sus declaraciones y satisfacen sus obligaciones tributarias, y la segunda cuando la administración tributaria las cobra mediante su facultad coactiva, por lo tanto, se llevará a cabo un procedimiento de cobro a través de un funcionario encargado de sustanciar dicho proceso.

2.3.3 Facultad Resolutiva

El autor Patiño (2013 p. 349), otorga una explicación adecuada sobre la facultad resolutiva y así señala lo siguiente:

“La facultad resolutiva implica el ejercicio de la potestad de los funcionarios de las administraciones tributarias, a los que el ordenamiento jurídico les otorga competencia para conocer, tramitar y resolver, independientemente de su función e interés en la materia, sobre una acción planteada por un contribuyente en contra de los actos emanados de la esfera de su gestión”.

Esta facultad tiene por objeto decidir motivadamente sobre un asunto o acción que plantee el contribuyente, de tal manera que el Código Tributario en el artículo 69 se refiere sobre la facultad resolutoria de la siguiente manera:

“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.”(Código Tributario, 2005, art. 69).

La ley en cuanto a las autoridades administrativas en el caso puntual de la administración tributaria, se refiere al Director General del SRI, quien tiene la facultad exclusiva de atender consultas y resolver los recursos de revisión, como bien se mencionó anteriormente en las facultades del Director General del SRI, en concordancia con los numerales 4 y 5 del Art. 7 de la Ley de Creación del SRI.

De tal manera, el autor ecuatoriano (Troya, 2014, p. 269), resalta que en virtud de esta facultad la administración tributaria se encuentra obligada a conocer y resolver reclamaciones, los recursos que se presenten de acuerdo a lo previsto en las normas.

Es así como, la Constitución del Ecuador reconoce y garantiza el derecho de todas las personas a presentar quejas y peticiones individuales o colectivas ante las autoridades y a recibir respuestas motivadas (Constitución de la República del Ecuador, 2008, numeral 23 del art. 66).

De tal manera, que este derecho constitucional es acorde con la obligación que tienen las autoridades competentes de resolver estas peticiones con una debida motivación, como se mencionó anteriormente.

La Constitución señala textualmente en el literal i del numeral 7 del Art. 76, que no habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que ésta se funda y la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, de tal manera, que los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos.

En conclusión, la facultad resolutoria consiste en el ejercicio que posee la administración tributaria para delegar a la autoridad competente que puede ser el Director General del Servicio de Rentas Internas o uno de sus delegados (los Directores Regionales o Provinciales) para resolver reclamos o recursos que presente un sujeto pasivo (contribuyente), siendo imperativo que la respuesta o resolución emitida deber ser motivada suficientemente, por disposición legal y constitucional, dentro del tiempo que establezca la ley.

2.3.4 Facultad Sancionadora

La facultad sancionadora se encuentra definida en el Código Tributario, y señala que en las resoluciones expedidas por autoridad competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida prevista en la ley (Código Tributario, 2005, art. 70).

Sobre la facultad sancionadora se define como:

“Cuando la administración verifica la existencia de una infracción debe adoptar las medidas sancionatorias, si se trata de contravenciones o faltas reglamentarias o iniciar las acciones para que los jueces competentes impongan las sanciones que corresponden a través del proceso respectivo” (Lascano, 2002, p. 50).

Así pues, otros autores comparten este criterio y afirman, que esta facultad se circunscribe al específico ámbito de las infracciones de carácter administrativo,

es decir, contravenciones y faltas reglamentarias. De tal manera, que no todas las sanciones requieren de una resolución administrativa, como en el caso de una multa por falta de declaración de un tributo al contribuyente, mientras que en otros casos si se emite la imposición de la sanción a través de un acto administrativo como la clausura del establecimiento de un contribuyente (Benalcázar, 2005, p. 63).

Mientras que para el autor (Troya, 2014, p. 267) la facultad sancionadora es un complemento para las facultades determinadoras y recaudadoras de las obligaciones tributarias, puesto que esta facultad tiene por objeto velar por el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales de los sujetos pasivos, siendo esta facultad parte del denominado ilícito tributario, que estaba integralmente normado en libro cuarto del Código Tributario.

De acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario se reconocen dos tipos de infracciones tributarias que son: las contravenciones y las faltas reglamentarias, las contravenciones constituyen el no cumplimiento de normas adjetivas o de los deberes formales estipulados en el Código Tributario y las faltas reglamentarias son el no cumplimiento de los reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general (Código Tributario, 2005, art. 315).

Para estas infracciones el Código Tributario establece las sanciones a aplicar, entre ellas se destacan: multas, clausura del establecimiento o negocio, suspensión de actividades, decomiso, incautación definitiva, suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones, suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos (Código Tributario, 2005, art. 323).

Pues bien, en el próximo capítulo se tratará a profundidad la naturaleza y doctrina jurídica sobre las sanciones enunciadas, ahora es importante resaltar de esta facultad que su función radica en imponer sanciones a los contribuyentes infractores según las normas establecidas en la ley y en los reglamentos de las normas tributarias.

En conclusión, se puede afirmar que la facultad sancionadora es la medida por la cual la Administración Tributaria impone sanciones a los sujetos pasivos que cometen infracciones, como bien se lo mencionó con anterioridad la legislación ecuatoriana reconoce que estas infracciones son de dos tipos: contravenciones y faltas reglamentarias.

Se ha podido identificar que de acuerdo al numeral 6 del Art. 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, tipifica la facultad de establecer sanciones más en ningún caso la norma establece fehacientemente cual es el funcionario encargado de imponer o regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, esto sin duda origina un vacío legal.

2.3.5 Facultad Reglamentaria

Esta constituye la última facultad de la Administración Tributaria que se estudiará en este capítulo, puesto que es una de las más importantes para este trabajo investigativo, con el análisis de esta facultad se podrá determinar si el Director General del SRI puede emitir normas para regular ciertos aspectos del derecho tributario.

En general, la facultad reglamentaria se la concibe como la potestad de la administración pública, para emitir actos unilaterales creadores de normas jurídicas generales y obligatorias, que regulan situaciones objetivas e impersonales, de este concepto se afirma que los reglamentos constituyen fuentes del derecho para la administración pública y para los ciudadanos, porque hacen viable la aplicación de la ley (Patiño, 2013, p. 316).

Mientras que García de Enterría (2011, p. 168) señala que la facultad reglamentaria es una de las más intensas y graves de las facultades puesto que implica la formación del ordenamiento, de modo que la administración no es solo un sujeto de derecho sometido a un ordenamiento jurídico que le viene impuesto, ya que también colabora con este ordenamiento.

Benalcázar (2005, p. 56) afirma que la facultad reglamentaria únicamente la tiene el Presidente de la República, los organismos del régimen seccional autónomo, y los entes de control.

De lo mencionado anteriormente, podemos rescatar que la facultad reglamentaria asignada al Presidente de la República es para expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes tributarias que, además, beneficien a la buena marcha de la administración, con la limitación que estos no pueden alterar, contravenir ni peor aún prescribir cargas u obligaciones que por su naturaleza solo pueden ser dispuestas por ley.

En este caso, es importante señalar que el Art. 7 del Código Tributario dispone que el Director General del Servicio de Rentas Internas y el Director General del Servicio Nacional de Aduana, en sus respectivos ámbitos, pueden dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

En virtud de esta disposición normativa es indudable que el Director General del Servicio de Rentas Internas se encuentra en la facultad de expedir normas generales y obligatorias, circulares, resoluciones, las reglas generales para la aplicación de las normas legales y reglamentarias.

Mediante los artículos citados se puede observar que no se transgrede la potestad de dictar reglamentos del Presidente de la República, sino más bien mediante la facultad normativa se les autoriza a los Directores Generales del SRI y del SENAE, para dictar actos normativos de inferior jerarquía a los reglamentos, que complementan con la administración tributaria para cumplir con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 323).

En base al principio de legalidad, el reglamento tiene como función complementar las normas contenidas en las leyes, sin que de ninguna manera

en ejercicio de esta facultad se derogue o modifique el contenido de la ley. Además se prohíbe al reglamento abordar las materias que estén reservadas a ella, pues las normas reglamentarias encuentran su justa medida (Henzel, 2000, p. 158).

Complementando lo antes mencionado, cabe señalar lo manifestado por el autor Chalco (2015, p.125) quien dice que el sistema tributario no es un sistema monista, sino por el contrario pluralista, es decir, el que se manifiesta en distintas fuentes del Derecho Tributario, toda vez que existen junto a la ley, otras normas para configurar y dar contenido y vida al ordenamiento jurídico impositivo.

En conclusión, esta facultad reglamentaria es importante para el desarrollo de las actividades de la administración tributaria puesto que, como bien se mencionó, no se contrapone con la disposición constitucional que le otorga al Presidente de la República la capacidad para expedir reglamentos para las leyes, sino que más bien colabora con esta disposición y otorga la facultad a los Directores Generales del SRI y SENA E para emitir las respectivas normas que faciliten a la administración tributaria el cumplir con los principios de descentralización, eficiencia y jerarquía, reconocidos en la constitución.

Sin duda alguna, esta habilitación que emanan las leyes para permitir que la administración tributaria emita actos normativos complementa el principio de división de funciones y el orden de la jerarquía de las normas (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 425).

Finalmente, en virtud de estos argumentos se puede entender que la ley le otorga exclusivamente al presidente de la República la facultad reglamentaria de complementar una ley; en cambio al Director General del Servicio de Rentas Internas le concede una facultad normativa, a diferencia de la reglamentaria esta facultad es muy limitada, puesto que, únicamente regula aspectos del derecho tributario para conseguir cumplir con los objetivos de la administración

tributaria más en ningún caso bajo esta facultad se puede modificar aspectos contemplados en la ley o peor aún puede regular materias que son exclusivas de la ley en base a la facultad reglamentaria.

No cabe duda que en un Estado Constitucional de Derechos estas facultades de las administraciones tributarias son sumamente importantes para cumplir con sus objetivos, pero en ningún caso se puede olvidar de los principios rectores que rigen a todo el sistema tributario ecuatoriano, puesto que allí se encuentran las principales directrices para evitar discrecionalidades por parte de los funcionarios públicos de la administración tributaria e inobservancias de la ley por parte de los contribuyentes.

3. CAPÍTULO III: DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS Y NATURALEZA JURÍDICA DEL REGLAMENTO E INSTRUCTIVO

Para iniciar con el estudio de las sanciones pecuniarias establecidas en el Código Tributario y para su aplicación en el Instructivo, se deberá en primer lugar determinar cuáles son los tipos de infracciones tributarias que reconoce la legislación ecuatoriana, con este estudio se podrá comprender cuales son las sanciones que se imponen a estas infracciones. Las sanciones pecuniarias objeto del presente estudio, constituyen un elemento fundamental del ordenamiento jurídico tributario, puesto que implica la tipificación de conductas contrarias a las normas y su repercusión económica para los contribuyentes.

En lo posterior, se estudiará la naturaleza jurídica del reglamento y del instructivo para determinar cuál es la técnica legal apropiada que debe ser usada por el órgano competente para regular, y aplicar las sanciones pecuniarias contenidas en el ordenamiento tributario del Ecuador.

3.1 EL ILÍCITO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR

El ilícito tributario en el Ecuador comprende todas aquellas conductas contrarias a la ley tipificadas como infracciones que pueden ser contravenciones o faltas reglamentarias reprimidas con sanciones de tipo pecuniario, es decir multas de carácter económico, así también el Código Tributario señala otro tipo de sanciones que se describirá en líneas siguientes, actualmente los delitos tributarios han sido tipificados en el Código Orgánico Integral Penal, por lo tanto, en el presente trabajo investigativo, únicamente se realizará énfasis en las contravenciones y faltas reglamentarias sancionadas con multas de tipo pecuniarias.

Para comprender el ilícito tributario se debe conocer cuál es el concepto de infracción tributaria, definición que establece el Código Tributario, en el que señala: que infracción tributaria es toda acción u omisión que implique violación

de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con penas establecidas y con anterioridad a esta acción u omisión (Código Tributario, 2005, Art. 314).

Para continuar, se debe determinar que las normas sustantivas son todas aquellas normas que regulan situaciones jurídicas de fondo, es decir, estas normas establecen derechos y obligaciones en cambio las normas jurídicas adjetivas son todas aquellas que rigen el procedimiento y regulan el ejercicio de todos esos derechos y obligaciones (Cabanellas, 1998, p. 105).

Por lo que el Código Tributario ecuatoriano en los artículos 314 y 315, establece dos tipos de infracciones que son: las contravenciones y faltas reglamentarias (Código Tributario, 2005, artículos 314 y 315).

Se entiende por contravención a todas las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables, terceros, de los empleados o funcionarios públicos, que no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación, fiscalización de los mismos, impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones, o recursos administrativos (Código Tributario, 2005, art. 348).

En términos generales, la sanción para estas conductas tipificadas como contravenciones es de tipo pecuniaria que se encuentran estipuladas en el Código Tributario, mismo que establece que se aplicará una multa que no sea inferior a treinta dólares (USD 30,00) y no mayor a mil quinientos dólares de los Estados Unidos de Norte América (USD 1.500,00), sin perjuicio de las demás sanciones que para cada infracción se pueda establecer (Benítez, 2009, p. 385).

En cambio, se entiende por faltas reglamentarias en materia tributaria a 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 (Código Tributario, 2005, art. 351).

Consecuentemente, estas faltas reglamentarias son sancionadas con una multa que no sea inferior a treinta dólares (USD 30,00) y no mayor a mil dólares de los Estados Unidos de Norte América (USD 1.000,00) sin perjuicio de las demás sanciones que para cada infracción se establezca en las respectivas normas (Código Tributario, 2005, innumerado a continuación del art. 351).

La principal diferencia entre las contravenciones y las faltas reglamentarias consiste en que las contravenciones se aplican para las acciones u omisiones de los contribuyentes que no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, en cambio, las faltas reglamentarias consisten en la inobservancia de normas de carácter procedimental para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos, es decir, las contravenciones serán aplicables para inobservancia de las normas sustantivas y las faltas reglamentarias se aplicarán para la inobservancia de las normas adjetivas.

Así también, la legislación ecuatoriana ha descrito otro tipo de sanciones que deberán ser aplicables para las conductas consideradas como infracciones tributarias, en particular estas sanciones son: multa, clausura del negocio o establecimiento, suspensión de actividades, decomiso, incautación definitiva, suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones y suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos (Código Tributario, 2005, art. 323).

Respecto de los delitos tributarios, actualmente, estos se encuentran establecidos en el Código Orgánico Integral Penal y se considera como delito tributario a la defraudación que textualmente es definida por este código como

el delito por el cual una persona simula, oculta, omite, falsea o engaña en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, las penas de este delito van desde un año (1) hasta cinco (5) años con pena privativa de libertad conforme a las conductas que se tipifican en el Artículo 298 del COIP (Código Orgánico Integral Penal, 2014, art. 297)

En los posteriores títulos de este trabajo investigativo se estudiará específicamente a las sanciones de tipo pecuniarias, se empezará citando varias definiciones, se describirán los principios que rigen las sanciones pecuniarias, sus características e importancia para el derecho tributario y de los contribuyentes.

3.2 DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

El concepto de sanción es fundamental debido a que sirve para comprender la función que cumplen en el ordenamiento jurídico, las sanciones han estado presentes en toda la evolución de la conducta del ser humano, y han servido para regular y corregir su conducta, por lo tanto, siempre han existido sanciones, para ello, se puede recordar los antecedentes de la teoría del derecho y sus más grandes estudios desarrollados en el derecho penal (Aneiros, 2005, p. 25).

De tal manera que, a lo largo de la historia se ha definido y clasificado de varias formas a las sanciones, estas sanciones se encuentran establecidas no solo en el derecho penal, existen sanciones en el derecho administrativo, en el derecho laboral, en el derecho mercantil, en el derecho procesal, entre otros.

Sin embargo, en este trabajo investigativo únicamente se hablará de las sanciones tributarias, de tal manera que las sanciones tributarias son definidas de la siguiente manera:

“Las sanciones tributarias constituyen un remedio impuesto por el ordenamiento por la infracción de deberes tributarios, por la estructura de la norma que la configura, como por su finalidad y forma de aplicarse resultan esencialmente análogas a las penas asociadas a los ilícitos de carácter criminal. La naturaleza de las mismas es netamente represiva, dado que no procuran obtener otro resultado que el castigar al culpable por el hecho ilícito cometido” (Martínez, 2010, p. 512).

Para el autor Aneiros (2005, p. 22), 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.

Para Zornoza (2007, p. 729), las sanciones tributarias en sentido estricto se esfuerzan por intimidar al colectivo social para disuadir a los potenciales infractores de llevar a cabo las conductas ilícitas. Intimidación y represión son, por tanto, las finalidades que el legislador les atribuye a las sanciones tributarias.

Estos autores consideran a las sanciones tributarias como mecanismos preventivos para que las personas no cometan conductas ilícitas, por ende, ellos rescatan el fin preventivo que tienen las sanciones.

En cambio, para Spisso (1991, p. 416) las sanciones tributarias se reafirman en la consideración de que la infracción tributaria lesiona o infringe el derecho, el orden jurídico, el deber ético, jurídico de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado a la seguridad y los derechos esenciales del individuo, de la sociedad y del Estado, en suma del bienestar público estatal.

Banacloche (2005, p. 35) sostiene que las sanciones tributarias lesionan los principios ordenadores de la convivencia y el incumplimiento de las normas que

garantizan la realización de los mismos que determina una reacción social, igualmente sometidas a las disposiciones jurídicas estableciendo derechos, obligaciones y garantías que delimitan el marco en el que se produce la reacción social, cuyo bien jurídico protegido en materia tributaria es la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la propia capacidad económica y según un sistema tributario justo, progresivo y no confiscatorio.

En términos generales para el autor Martínez (1980, p. 26) las sanciones tributarias se traducen en el incumplimiento de las obligaciones principales y accesorias derivadas de la relación jurídico tributaria o del deber específico de colaboración.

En breves rasgos, Pacci (2010, p. 388) define que las sanciones tributarias no son sino los castigos que se imponen a los deudores tributarios o terceros por la violación de las normas tributarias.

En definitiva, la característica fundamental de las sanciones tributarias radica en ser el castigo a una conducta que realiza un contribuyente o tercero que no atiende a las normas tributarias, es decir, de aquellas normas que en su gran parte contienen los aspectos fundamentales de la recaudación de tributos para el Estado.

Todos los autores aciertan en que las sanciones tributarias son el remedio para solucionar las faltas, incumplimiento o acciones contrarias de un contribuyente a una norma de carácter legal que se encuentran previamente tipificadas en el derecho tributario y cumplen con un rol enfocada en un doble sentido para prevenir la comisión de una infracción o para castigarla.

Con este contenido doctrinario sobre las sanciones tributarias, se puede sentar las bases sobre las cuales se explicará con mesura el concepto, características fundamentales, principios e importancia de las sanciones pecuniarias.

3.2.1 Concepto de Sanciones Pecuniarias

Toda vez que en términos generales se ha establecido una definición de las sanciones tributarias, en este apartado se estudiará a las sanciones pecuniarias, siendo que varios autores las definen como:

“Las sanciones pecuniarias pretenden destacar el bien jurídico afectado con la imposición de una sanción, siendo las subespecie más común de las sanciones patrimoniales, es decir la que se impone y debe satisfacerse en dinero y que se denomina sanción pecuniaria o multa, la multa es definida como sanción patrimonial, que consiste en el pago de una cantidad de dinero” (Aneiros, 2005, p. 26).

Para este autor la característica más importante de las sanciones pecuniarias tributarias consiste en el aspecto patrimonial, es decir, concibe la idea de que una sanción pecuniaria es la que se debe satisfacer en dinero.

Otro autor que comparte similar criterio es Martínez (2010, p. 535) quien sostiene que las sanciones pecuniarias tributarias son las que ocasionan un grave perjuicio económico y estas deben atender a la división de las infracciones, así como la sanción aplicable a cada grado sea la misma y que los criterios de graduación también sean los mismos.

Sin duda alguna, este autor coincide con el primero y considera que las sanciones pecuniarias son las que representan un perjuicio económico por lo que su forma de satisfacer es de carácter patrimonial mediante su pago, adicionalmente éste autor considera que la graduación de las sanciones es un elemento muy importante, puesto que el tratamiento económico para los contribuyentes no es el mismo, por ende lo justo sería que sus sanciones de igual manera no lo sean y se adecuen a la realidad económica que le corresponde a cada contribuyente.

Otro autor que concuerda con esta definición es Pacci (2010, p. 390) quien sostiene que las sanciones pecuniarias tributarias son todas aquellas penas que se traducen en dinero en contra de los deudores tributarios por la comisión de determinadas infracciones tributarias, y menciona un ejemplo; (cuando no se presenta la declaración tributaria dentro de los plazos establecidos o cuando en ésta se estipulen datos o cifras falsas que influyan en la determinación de la deuda tributaria y que de igual manera implique un desembolso de dinero).

De acuerdo a la legislación ecuatoriana en el glosario de términos que establece el instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias, se define a las sanciones como la imposición de una multa (Instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias, 2011, art. Glosario de términos).

En conclusión, las sanciones pecuniarias son todas aquellas penas de carácter económico que reprimen las infracciones tipificadas como contravenciones o faltas reglamentarias, es decir estas penas se pueden cuantificar en dinero por el incumplimiento de una disposición normativa.

Algunos autores han considerado que las sanciones pecuniarias en el ámbito de derecho tributario, pueden ser traducidas en multas, argumento que no es descartable puesto que la definición de multas es similar al de sanción pecuniaria y éstas son consideradas como penas económicas por la falta de cumplimiento de ley, sin embargo la característica fundamental de este tipo de sanciones es que se convierten en penas económicas y la doctrina junto con varios autores consideran de que éstas deben ser aplicadas gradualmente para los contribuyentes, acorde a su realidad económica (Villegas, 1984, p. 67).

3.2.2 Características de las Sanciones Pecuniarias

Una vez que se ha definido a las sanciones pecuniarias, es importante conocer las características más sobresalientes de éstas, para lo cual, varios autores

han aportado y rescatado algunas de ellas, entre las más importantes se encuentran:

- I. Legalidad, en tanto que las sanciones tributarias deben establecerse solo por ley o norma con rango de ley.
- II. Intransmisibilidad, pues dado el carácter de personalísimo no es posible que las sanciones tributarias se transmitan a los herederos y legatarios del infractor.
- III. Irretroactividad, toda vez que las leyes tributarias no son retroactivas, sino que las mismas rigen desde su entrada en vigencia es decir para lo posterior.
- IV. Finalidad represiva, toda vez que lo que se busca es mantener el orden jurídico tributario y garantizar la recaudación.
- V. Administrativo, porque las sanciones tributarias son impuestas en el campo administrativo por una entidad estatal en nuestro país por el Servicio de Rentas Internas "SRI" y otras administraciones tributarias (Pacci, 2010, p. 389).

De las características antes mencionadas cabe rescatar algunas consideraciones relevantes sobre cada una de ellas. La legalidad aparece como una característica fundamental no solo en el campo el ilícito del derecho tributario, es un principio que regula el actuar dentro de todo el sistema tributario, esta característica de la legalidad concibe el hecho de que todas las sanciones no solo de las pecuniarias sino de cualquier tipo deben estar contenidas en una ley (Amatucci, 2001, p. 375).

Es decir, todas las conductas ilícitas del derecho tributario así como sus respectivas sanciones deben estar contempladas en la ley o en una norma que tenga carácter de ley, esto significa que una sanción pecuniaria o su forma de aplicación no puede estar contenida en una norma que no tenga este rango legal como es el caso de un instructivo, más adelante se estudiará la naturaleza jurídica del reglamento y del instructivo.

Las sanciones en materia tributaria son de carácter personal, éstas no pueden ser transferibles, dentro del derecho sucesorio se tiene conocimiento que las deudas del causante son transmisibles para sus herederos o legatarios, esta condición no es aplicable en las deudas tributarias derivadas de infracciones tributarias puesto que como bien lo señala el Código Tributario, sobre la extinción de las acciones y de las penas, textualmente señala que las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen por muerte del infractor y por la prescripción de la acción, por lo tanto respecto de las sanciones tributarias en ningún caso pueden ser transmitidas del contribuyente deudor a sus herederos o legatarios (Código Tributario, 2005, art. 338).

La irretroactividad consiste en que ninguna disposición normativa en el campo del derecho tributario regirá en acontecimientos pasados, es decir, únicamente regirá para lo venidero, dentro de las sanciones pecuniarias cualquiera que esta sea impuesta por la autoridad competente deberá ser aplicable en lo posterior, mas no con un efecto para una situación pasada (Código Tributario, 2005, art. 311).

La finalidad represiva constituye una característica propia de cualquier tipo de sanciones no solo en ámbito tributario, pues, mediante ellas se corrigen conductas inapropiadas que violan un precepto legal por ende, lo que se busca es reprochar esta conducta para de esta manera corregirla, en consecuencia, como bien se manifestó en su definición las sanciones pecuniarias afectan económicamente a las personas, pero su objetivo en general es contribuir con el sistema tributario y velar porque no se vea afectado el sistema de recaudación por el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

La característica de lo administrativo implica que las sanciones pecuniarias en materia tributaria tienen que ser impuestas, por un órgano de la Administración Pública que sea competente; para el caso de las sanciones tributarias en el Ecuador, éste se encuentra a cargo del Servicio de Rentas Internas, como bien

lo dispone el numeral 6 del Artículo 2 de la Ley de Creación del SRI, en concordancia con la facultad sancionadora de la que goza la Administración Tributaria según el Artículo 70 del Código Tributario, es decir, toda sanción pecuniaria en materia tributaria será impuesta por un órgano administrativo competente y por aquellas administraciones tributarias que faculta y reconoce la Constitución y la ley.

3.2.3 Principios que rigen a las Sanciones Pecuniarias

Los principios que rigen a las sanciones pecuniarias son fundamentales a la hora de establecer una sanción pues se debe tomar en cuenta varios aspectos para que dichas sanciones impuestas a los contribuyentes no violen dichos preceptos constitucionales y legales, por ejemplo, en ninguna caso se puede establecer una sanción que no esté previamente establecida en una ley.

En fin, éstos principios sirven para establecer los límites con los cuales la Administración Tributaria cuenta para implementar dichas sanciones, la no consideración de estos principios implicaría directamente un caso de inobservancia a la Constitución del Ecuador, puesto que estos principios se encuentran prescritos en esta norma constitucional y por ende se consideran de inmediata aplicación, por lo tanto es importante conocer bajo qué parámetros la Administración Tributaria debe actuar al momento de establecer una sanción de carácter pecuniaria, ante lo cual se describirá en qué consisten los siguientes principios: de legalidad, tipicidad, non bis in ídem, irretroactividad y proporcionalidad en las sanciones pecuniarias.

3.2.3.1 Principio de Legalidad

El principio de legalidad en las sanciones pecuniarias constituye el más importante de los principios puesto que de ninguna manera se puede imputar una conducta a un contribuyente si ésta no se encuentra previamente prescrita en una norma con rango de ley, en esta ley se deben encontrar todas las

concreciones que sean precisas para identificar la conducta ilícita tipificada, señala el autor Martínez (2005, p. 37).

Así este principio se refiere que tanto las infracciones como las sanciones tributarias deben estar previamente definidas o establecidas en la ley o en una norma de rango similar, de tal manera que el principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se pueda atribuir la comisión de una falta si ésta no está previamente determinada en la ley, así también, se prohíbe que se aplique una sanción o su modo de cómputo para un contribuyente, si ésta no se encuentra previamente determinada por la propia ley emitida por autoridad competente (Pacci, 2010, p. 395).

En conclusión, la doctrina es muy clara al señalar que todas las conductas de los contribuyentes que se considerarán como infracciones, deberán estar establecidas en una norma con rango de ley, teniendo como consecuencia de que en esta ley se establezcan las conductas genéricas sancionables, las clases y las cuantías a ser impuestas.

Ningún autor comparte el criterio que para la aplicación de dichas sanciones se pueda utilizar una norma con rango inferior o una que no sea una ley para imponer o establecer la aplicación de dichas sanciones a un contribuyente, es decir consideran escaso de toda razón que el mecanismo de cómo se aplicará una sanción por parte de un funcionario público no se encuentre en una norma con rango de ley y peor aún, que esta norma sea exclusivamente para conocimiento interno de la administración tributaria, causando confusión a los contribuyentes, al desconocer que sanción les aplicarían en el caso supuesto de suscitarse una infracción, caso particular que sucede en el Ecuador con el instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias.

3.2.3.2 Principio de Tipicidad

Dentro de las sanciones pecuniarias en materia tributaria, la tipicidad debe ser entendida como la adecuación de una conducta determinada en la descripción que hace una ley tributaria como punible, sin embargo, para los hechos cometidos por los deudores tributarios que deberán ser sancionados, éstos deben estar previamente descritos en la ley tributaria (López, 2010, p. 396).

A breves rasgos, este principio compartiría características similares con el principio de legalidad sancionador, pero cabe mencionar que son dos principios totalmente diferentes y su principal diferencia radica en que el principio de legalidad sancionador establece que para imponer una sanción esta debe estar previamente tipificada en una ley previa, en cambio el principio de tipicidad exige la descripción legal de una conducta específica a la que se le interpondrá una sanción, es decir exige la adecuación de una conducta tipificada en una norma y un hecho cometido por un contribuyente.

En definitiva, lo que busca este principio es que la conducta establecida como infracción se encuentren previamente descrita en la ley, de tal manera que tanto las infracciones como las sanciones también se encuentren prescritas en una ley o norma con rango de ley, a fin de que estas puedan ser aplicables.

3.2.3.3 Principio Non Bis in Idem

Este principio más conocido en la doctrina como principio de no concurrencia de sanciones, por el cual, de ninguna manera se puede imponer sucesivamente una sanción por un mismo hecho, es decir, nadie puede ser castigado por el mismo hecho dos veces, puesto que este actuar constituiría un exceso del poder sancionador, por lo tanto no cabe la doble sanción del mismo sujeto por un mismo hecho (Pérez, 2005, p. 46).

En definitiva, este principio es fundamental en el derecho tributario sancionador puesto que constituye un límite a la Administración Tributaria para no sancionar dos veces a un contribuyente por un mismo hecho.

De lo anterior se expresa que este principio se encarga de que un mismo hecho no sea juzgado por dos procesos distintos, cabe recordar que este principio constituye en la legislación ecuatoriana una garantía constitucional establecida en el literal i) del numeral 7 del Artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 76).

3.2.3.4 Principio de Irretroactividad

El principio de irretroactividad supone que las normas sancionadoras sean impuestas por autoridad competente siempre regirán para lo posterior más nunca para lo anterior (Martínez, 2005, p. 517).

Otro autor comparte similar criterio y afirma que el principio de irretroactividad consiste en la aplicación de la norma vigente en el momento de ocurrido el hecho (Machicao, 1990, p. 431).

En consecuencia, este principio limita para que todas las sanciones sean siempre aplicables para lo venidero más no para un tiempo anterior, peor aún se puede juzgar un acto pasado con una ley actual, es decir, no se puede establecer una sanción de tipo pecuniaria para un hecho que sucedió en años anteriores, en definitiva ningún contribuyente puede ser sancionado con una pena que no se encontraba vigente al hecho en el que ocurrió el ilícito, así también, este principio se encuentra reconocido en el Código Tributario (Código Tributario, 2005, Art. 311).

Adicionalmente el Art. 311 del Código Tributario, establece que únicamente para la aplicación de las sanciones tributarias tendrán efecto retroactivo

aquellas normas que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, es decir, se podrá aplicar una norma posterior en cualquier caso en el que sea más favorable al contribuyente para la eliminación o reducción de la sanción, lo que relativiza el principio de irretroactividad.

3.2.3.5 Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es considerado para varios autores como uno de los más importantes dentro del campo del derecho sancionador, supone que las sanciones deben estar reguladas para cada una de las conductas y éstas previamente deben estar prescritas, ante lo cual, se debe hacer una clasificación entre leves, graves y muy graves (Pérez, 2005, p. 48).

El principio de proporcionalidad exige que la aplicación de las sanciones tributarias guarde relación con el hecho que constituye infracción punible, atendiendo a la menor o mayor gravedad de la infracción cometida (Pacci, 2010, p. 406).

En definitiva, se puede concluir que el principio de proporcionalidad en las sanciones pecuniarias tributarias establece el hecho de que las sanciones deben ser impuestas de forma gradual mediante el uso de parámetros o criterios objetivos adecuados para evitar cualquier tipo de arbitrariedad en su imposición, con el objeto de que las multas difieran unas de otras en base a la capacidad contributiva de los deudores tributarios, es decir, que dichas sanciones guarden relación con el hecho o la conducta infractora.

Se han establecido los principales fundamentos doctrinarios del ilícito tributario en la legislación ecuatoriana, de igual manera, se ha citado cada una de sus definiciones en particular, tanto de las faltas reglamentarias como de las contravenciones que se detallan en el Código Tributario, así también, se explicó en lo que consisten las sanciones tributarias, y las sanciones

pecuniarias cuáles son sus principales características y los principios que las rigen.

Todo esto para determinar la importancia que tienen las sanciones en el marco regulatorio del derecho tributario, por lo que el principal fundamento de estas sanciones radica en que deben estar contempladas en una norma con carácter de ley pertinente, sin desmerecer la naturaleza jurídica que tienen los reglamentos que en párrafos a continuación se procederá a explicar.

A manera de conclusión y de acuerdo a lo antes mencionado por el autor peruano Pacci Cárdenas, no se puede alejar de la relevancia del principio de legalidad en la imposición de las sanciones pecuniarias por el hecho de que su establecimiento, regulación, y aplicación deben estar prescritas en una norma con carácter de ley y emitida por una autoridad competente, sin embargo, en los próximos párrafos se desarrollará los postulados del reglamento para determinar si mediante este tipo de norma se puede regular la aplicación de las sanciones pecuniarias, o como sucede en el Ecuador, la aplicación de estas sanciones tributarias se encuentran establecidas en un instructivo, con carácter inferior a una ley o norma de rango similar.

3.3 NATURALEZA JURÍDICA DEL REGLAMENTO

La palabra reglamento proviene del vocablo reglar y éste a su vez del latín *regulare* que significa dirigir, o instruir algo (Cabanellas, 1998, p. 104).

La figura jurídica del reglamento aparece en la revolución francesa, conjuntamente con la facultad reglamentaria, esta potestad nació con el objeto de otorgarle al monarca la facultad de completar las leyes dictadas por el Parlamento, con el paso del tiempo y como consecuencia de la ampliación de las actividades de la administración pública, hoy en día la facultad de dictar reglamentos le corresponde exclusivamente a la función ejecutiva, de tal manera que la mayoría de actividades que realiza la administración están

reguladas por algún tipo de reglamento, así lo menciona el autor López (2007, p. 61).

El autor González (1991, p. 15) define a un reglamento como la norma de carácter general, abstracta e impersonal, expedida por el titular del Poder Ejecutivo, con la finalidad de lograr la aplicación de una ley previa.

Un reglamento puede ser definido como toda norma escrita o disposición jurídica de carácter general procedente de la administración, en virtud de su competencia propia y con carácter subordinado a la ley (García de Enterría, 2005, p. 168).

Para el autor Zornoza (2007, p. 141), los reglamentos son disposiciones jurídicas de contenido normativo dictadas por el gobierno como órgano supremo de la Administración, en ejercicio de las competencias propias que le han sido atribuidas constitucional y legalmente, dentro del sistema jurídico del Ecuador, a los reglamentos les corresponde el rango normativo inmediatamente inferior a la ley de acuerdo a lo dispuesto por la Constitución.

En breves términos el autor Gordillo, (2004, p. 96) afirma que un reglamento es una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales y en forma directa.

Similar a la definición de López (2007, p. 80) quien sostiene que el reglamento es un conjunto de normas jurídicas generales y abstractas, ordenadas sistemáticamente, que emite el poder ejecutivo con el fin de llevar a cabo la aplicación de las leyes que se encuentran dentro del ámbito de su competencia.

En el mismo sentido, el autor ecuatoriano Jaramillo (1992, p. 45) afirma que los reglamentos son actos administrativos que contienen un conjunto de disposiciones ordenadas y destinadas a regular y ejecutar el cumplimiento de una ley.

Agrupando los aspectos más relevantes del reglamento el autor Balbín (2007, p. 300) señala que los reglamentos son actos de alcance general, abstracto y obligatorio que dicta el poder ejecutivo con efectos jurídicos directos, inmediatos sobre los particulares, en virtud de una atribución expresa o implícita del poder constitucional o legal.

No obstante, se parte de la premisa que la ley en sentido formal es la guía del actuar de la administración, también lo es para el dictado de normas de carácter inferior, es decir, del dictado de reglamentos, que únicamente deben desarrollar y pormenorizar los alcances de la ley, sin rebasar los límites ya impuestos (Chalco, 2015, p. 52).

De las definiciones de reglamento citadas anteriormente se puede concluir, que un reglamento es una norma administrativa expedida de acuerdo a la legislación ecuatoriana exclusivamente por el Presidente de la República conforme a lo dispuesto por el numeral 13 del Artículo 147 de la Constitución de la República del Ecuador, en concordancia con el Artículo 7 del Código Tributario, así como le otorga rango inferior a la ley de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 425 de la Constitución del Ecuador.

El objetivo principal de un reglamento es regular la aplicación de una ley general y a su vez produce efectos jurídicos de carácter general, es decir, para todas las personas. La aplicación del reglamento es inmediata, puesto que su objetivo principal consiste en regular la aplicación de una ley que ha sido emitida con anterioridad.

Dentro de las características fundamentales de los reglamentos se pueden rescatar las siguientes, de acuerdo a lo comentado por el autor (Zornoza y Piza, 2007, p. 70).

- I Es un acto unilateral, ya que surge de la sola voluntad del poder público sin requerir para su creación, de la aceptación de aquellos a quienes

produce efectos o va dirigido, es decir, solo existe una sola voluntad de lo contrario sería bilateral y éste más bien debería ser un contrato con una declaración de voluntad común, por ende al ser unilateral el poder público expresa su única voluntad.

- II Emanada de un órgano que actúa en función administrativa, como es la función ejecutiva del estado, es decir como bien se manifestó en el capítulo II el concepto de administración pública, un reglamento puede envolver la actividad que realizan estas administraciones públicas, pueden existir reglamentos dictados por otras administraciones públicas, y en sus respectivos campos de actuación, por ende este tipo de normas son exclusivas de la administración pública.
- III Produce efectos jurídicos, esta característica es fundamental puesto que si no sería una norma lícita que no traería consigo consecuencias jurídicas y no cumpliría con la premisa de regular aspectos no contemplados en la ley, sin extralimitarse.
- IV Produce efectos jurídicos generales, aun cuando el reglamento es un acto del órgano administrativo, éste no produce efectos jurídicos individuales, sino generales, es decir para un número indeterminado de personas, no es exclusivo para un caso en particular como si lo es el acto administrativo.
- V Produce efectos jurídicos directos, significa que de por sí, el reglamento es susceptible de producir efectos jurídicos inmediatos, esto no quiere decir que un reglamento no pueda ejecutar sus efectos, o esté sometido bajo una condición en un tiempo posterior.

Con estas características el autor López Olvera (2007, p. 81) señala que los reglamentos son materialmente legislativos porque reúnen las características de una ley, pero sin duda alguna son formalmente administrativos porque provienen del poder ejecutivo, por lo tanto el reglamento participa de los atributos de la ley, aunque solo en cuanto a que ambos ordenamientos de naturaleza impersonal, general y abstracta.

Varios autores han destacado las justificaciones por las que esta facultad es exclusiva del presidente, entre ellas destacan las siguientes: en primer lugar porque se encuentra con más contacto con la realidad en la cual se van aplicar las leyes y generalmente es a quien corresponde solucionar los problemas que plantea la propia realidad y en segundo lugar porque el reglamento tiene mayor facilidad para su reforma, a diferencia de la ley, lo que le permite más flexibilidad (Ferrero y Clavijo, 2012, p. 127).

Como bien se ha podido apreciar un reglamento mantiene semejanzas con una ley puesto que ambas son un conjunto de normas expedidas por una autoridad competente, las leyes son expedidas por la función legislativa y los reglamentos por la función ejecutiva (Balbín, 2007, p. 297).

Pero dentro de sus diferencias cabe destacar que por una parte el reglamento emana del poder ejecutivo y la ley emana del legislador, otra diferencia es sobre el órgano competente, puesto que la ley surge del poder legislativo y el reglamento del poder ejecutivo y solo sobre las materias que la dicte que es viable su regulación, puesto que no se puede regular materias que estén exclusivamente reservadas a la ley (Chalco, 2015, p. 60).

3.3.1 Tipos de Reglamentos

El autor García de Enterría (1995, p. 97) respecto de los tipos de reglamento señala que la lucha más compleja a lo largo de la historia ha sido contra las inmunidades del poder, ya que han aparecido un gran número de normas jurídicas con el nombre de reglamentos causando que éstas nuevas especies y subespecies invaliden el mundo jurídico de todos los sistemas jurídicos en la mayoría de países.

Por ende, toda vez que se ha explicado el concepto y las características fundamentales del reglamento, a continuación se mencionarán cuáles son los tipos de reglamentos más comunes:

3.3.1.1 Reglamento de Ejecución

Son los que emite el poder ejecutivo en ejercicio de atribuciones constitucionales propias, con objeto de hacer posible la aplicación y el cumplimiento de las leyes y son la más importante manifestación cuantitativa de la actividad reglamentaria del poder ejecutivo (Dromi, 2001, p. 262).

Similar definición señala el autor (Balbín, 2007, p. 315) quien señala que los reglamentos de ejecución son los actos que dicta el ejecutivo con el propósito de fijar los detalles o pormenores de la ley.

Para este tipo de reglamentos el presupuesto fundamental es la existencia de una ley formal para su expedición, que tiene por objeto hacer posible y asegurar la ejecución de la ley.

En el Ecuador, este tipo de reglamento de ejecución se encuentra tipificado en el numeral 13 del Artículo 147 de la Constitución del Ecuador:

“13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 147).

De las características de este reglamento se puede mencionar que son normas que complementan a la ley en su desarrollo particular, pero no la suplen ni mucho menos la limitan o rectifican, es decir, éste reglamento de ejecución únicamente se dedica a complementar una ley en aquellas disposiciones que no han sido previstas con anterioridad por esa ley a reglamentar.

En conclusión, un reglamento de ejecución son aquellos emitidos por la función ejecutiva, es decir el Presidente de la República de acuerdo a lo dispuesto por el numeral 13 del Artículo 147 de la Constitución del Ecuador, que tienen por objeto hacer posible el cumplimiento y ejecución de una ley.

3.3.1.2 Reglamentos Autónomos

A este tipo de reglamentos se los llama autónomos porque su dictado no depende de ninguna ley, es decir, son reglamentos que no emanan de una ley, sino que los dicta la administración pública en virtud de los poderes constitucionales propios (López, 2007, p. 66).

El reglamento autónomo para el autor Gordillo (2004, p. 224) está destinado para regir una materia en la que no hay normas legales aplicables, de ahí surge la característica de autónomo.

Por otra parte, comparte similar criterio el autor (Chalco, 2015, p. 59) quien sostiene que los reglamentos autónomos son aquellos que no abarcan ni agotan el campo de una ley vigente en el ordenamiento jurídico, permitiendo, por consiguiente, que el jefe de estado lo dicte en virtud de su facultad para regular sus atribuciones o derechos.

Sin embargo, la característica principal de este tipo de reglamento consiste en que se emiten para suplir la ausencia de ley, como en el caso de los reglamentos dictados por Ministros del país, porque sirven para reglamentar un vacío de ley subsisten por sí mismos su fundamento es la ausencia de ley que regula una determinada materia (Balbín, 2007, 321).

En conclusión, el reglamento autónomo es el que se emite para regular un caso de ausencia de ley, tiene la característica de autónomo porque no se basa en una ley previa a diferencia del reglamento de ejecución, en la legislación ecuatoriana este tipo de reglamento no se encuentra tipificado previamente pero es aplicable como bien se manifestó en párrafos anteriores en casos para suplir la ausencia de una ley.

3.3.1.3 Reglamentos delegados o de integración

Son aquellos que emite el poder ejecutivo en virtud de una habilitación que le confiere expresamente el poder legislativo a través de una ley formal, es decir los reglamentos delegados son normas generales dictadas por el poder ejecutivo con base a una autorización o habilitación del poder legislativo para que regule materias que le están atribuidas constitucionalmente (Bielsa, 2005, p. 1061).

El autor Dromi (2000, p. 332) señala que el órgano encargado de expedir este tipo de reglamento es el poder ejecutivo, por una delegación expresa del poder legislativo.

Dentro de las características de este reglamento se puede apreciar que la principal es la figura de la delegación que hace la función legislativa al ejecutivo, es decir cuando se rompe el principio de reserva de ley y se habilita al presidente para que dicte normas con carácter de ley, la doctrina ha sido unánime al señalar que éste principio no se puede romper en materia penal o tributaria.

En conclusión, el reglamento delegado es aquel mediante el cual la función legislativa del estado le autoriza a la función ejecutivo la facultad de emitir reglamentos en materias que se le atribuyen constitucionalmente, salvo el caso de la reserva de ley que es exclusiva competencia de la función legislativa en estas materias no puede existir dicha habilitación, por lo tanto, a este tipo de reglamento se lo puede concebir como una ampliación de la facultad reglamentaria de la función ejecutiva mediante autorización legislativa.

3.3.1.4 Reglamentos de necesidad o urgencia

Esta clase de reglamentos los emite el poder ejecutivo en circunstancias de causas graves, y urgentes, para atender a necesidades públicas y con la

capacidad de regular materias que corresponden al órgano legislativo. (Lugones, 1992, p. 25).

Este reglamento de necesidad o urgencia es emitido por el presidente cuando ha decretado un estado de excepción para regular materias que necesitan un tratamiento especial en un estado de emergencia, el periodo de vigencia de este reglamento se mantiene mientras dure el período de excepción.

De acuerdo al Artículo 164 de la Constitución los casos por los cuales el Presidente de la República puede decretar un estado de excepción son los siguientes: por agresión al Estado, conflicto armado internacional o interno, grave conmoción interna, calamidad pública o desastre natural (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 164).

El plazo de este estado de excepción tiene una vigencia de hasta máximo de sesenta (60) días, si las causas que lo motivaron persisten podrá renovarse hasta por treinta (30) días más, en el caso de que el presidente no renueve el decreto de estado de excepción o no lo notifique, éste se entenderá caducado. (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 166).

En conclusión, los reglamentos de necesidad y urgencia son emitidos por la función ejecutiva en aquellos casos graves en los que se ha decretado un estado de excepción, sobre aquellas materias que necesitan de un tratamiento especial; en el Ecuador, la persona facultada para emitir un estado de excepción, es el presidente y exclusivamente en las materias que se mencionan en la Constitución.

3.3.2 Límites de la Facultad Reglamentaria y de los Reglamentos

Los límites de la facultad reglamentaria comprende; que si bien la Constitución otorga a la función ejecutiva del Estado representada por el presidente de la República la potestad de expedir reglamentos de acuerdo al numeral 13 del Artículo 147 de la Constitución del Ecuador, estos reglamentos en ningún caso

pueden ser dictados de manera arbitraria sin considerar normas constitucionales y legales vigentes.

El autor López (2007, p. 89) menciona que los límites al ejercicio de la facultad reglamentaria están comprendidos en los derechos fundamentales, el principio de tipicidad y el principio de reserva de ley.

En tal virtud, cabe destacar que la actividad reglamentaria siempre debe encontrar límites, para lo cual, esta actividad debe enmarcarse de acuerdo a las disposiciones legales y nunca se debe descuidar los principios y derechos fundamentales consagrados en la Constitución y leyes del Ecuador.

En ningún caso un reglamento puede alterar o modificar una ley, ya que simplemente cumple con la facultad de aplicar una ley sin contravenirla, por lo que este hecho podría ser considerado un límite a la facultad reglamentaria de la cual goza el Presidente de la República por mandato constitucional.

3.3.3 Diferencias entre el reglamento y la ley

Dentro de las principales diferencias entre el reglamento y la ley podemos destacar las siguientes:

- I. El reglamento es una norma jurídica de carácter general emitida por el Poder Ejecutivo, con fundamento en el numeral 13 del Artículo 147 de la Constitución del Ecuador, que tiene por objeto aplicar, desarrollar y complementar una ley, en cambio la ley tiene su fundamento en el numeral 6 del Art. 120 de la Constitución y es una declaración de la voluntad soberana que manda prohíbe o permite.
- II. El autor (López, 2007, p. 87) menciona una importante diferencia entre el reglamento y la ley pues, sostiene que los reglamentos tienen la misma naturaleza que una ley, es decir, son abstractos, generales e impersonales, mientras que las leyes deben basarse en las constituciones

de los países, los reglamentos deben basarse en las leyes, por lo que la finalidad de los reglamentos es buscar conseguir una mejor aplicación de la ley, de tal manera que el presidente legisla a través de los reglamentos que el expide.

- III. La autoridad facultada para expedir leyes es únicamente el poder legislativo del estado en cambio por disposición constitucional la única autoridad competente para expedir un reglamento es el poder ejecutivo a través del Presidente de la República.
- IV. El reglamento tiene que ser necesariamente subordinado a la ley y en ningún concepto puede derogar, modificar, ampliar y restringir el contenido de una ley, así en virtud del Artículo 425 de la Constitución del Ecuador que trata sobre el orden jerárquico de la aplicación de las normas, determinando que el reglamento se encuentra en un grado inferior a la ley.
- V. Mediante un reglamento no se pueden regular materias que son reservadas a la ley como son el caso de las penas y sobre todo los tributos es decir, a los actos normativos que emanan de la función legislativa del Estado porque de ser el caso desaparecería el régimen constitucional de separación de poderes.

3.3.4 Importancia del Reglamento en las Sanciones Pecuniarias

La importancia de un reglamento radica en que es una norma jurídica de carácter general que se encuentra sometida y subordinada a la ley, de tal manera que su objetivo principal consiste en desarrollar y complementar para una mejor aplicación de una ley formal.

Bajo esta premisa como bien se ha mencionado en líneas anteriores la tipificación de infracciones y la aplicación de sanciones únicamente pueden ser establecidas mediante una ley, en virtud del numeral 3 y 6 del Artículo 76, en concordancia con el numeral 2 del Artículo 132 de la Constitución del Ecuador.

Consecuentemente, para la aplicación de las sanciones pecuniarias que se encuentran establecidas en el Código Tributario como en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento, se debería utilizar una norma jurídica adecuada con rango y fuerza de ley que permita regular y aplicar dichas sanciones pecuniarias.

Por lo tanto, el reglamento al ser una norma con fuerza de ley sin ningún problema podría ser una norma adecuada para regular ciertos temas de la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, mas no como se realiza en la actualidad por medio de un instructivo, puesto que, un instructivo no tiene la fuerza de ley para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, como bien se podrá demostrar en los siguientes subtemas del presente Capítulo.

En virtud de estos argumentos, se puede concluir que mediante un reglamento se podría regular la aplicación de las sanciones pecuniarias que son producto de las infracciones tributarias tipificadas como contravenciones y faltas reglamentarias. Citando como comparación se puede mencionar al reglamento que regula la aplicación de sanciones del Consejo de Educación Superior CEES establecido mediante Resolución No. RPC-SO-10-No. 041-2012. Debido a que el reglamento al ser una norma jerárquicamente inferior a una ley, su objetivo consiste en regular, desarrollar y complementar la aplicación de una ley formal, de tal manera que, en este preciso aspecto constituye la importancia de que un reglamento sea la norma adecuada para aplicar las sanciones pecuniarias tributarias y no un instructivo.

3.4 NATURALEZA JURÍDICA DEL INSTRUCTIVO

Etimológicamente la palabra instructivo proviene del latín "*instruere*" que significa: enseñar, adoctrinar, comunicar sistemáticamente ideas, conocimientos o doctrinas, es decir, dar a conocer el estado de una cosa, informarle de ella o comunicar avisos de conducta. (López, 2007, p. 282).

Según Troncoso de la Concha (1943, p. 40) se define al instructivo como aquellas normas trazadas a los funcionarios de la administración pública para la dirección de sus actos, por sus alcances no tiene carácter de ley.

Dentro de las características de un instructivo, se encuentra que éste únicamente se aplica dentro de la organización de la administración pública, se expide a cargo de los funcionarios y se elabora para lograr el mejor cumplimiento de las funciones del que son responsables los funcionarios y las secretarías de Estado (Balbín, 2007, p. 317).

Por tanto, su formación es unilateral al igual que su cumplimiento, se puede mencionar que este tipo de normas son abstractas puesto que solo se pueden aplicar por algunos y muy pocos funcionarios públicos.

Dentro del fundamento jurídico del instructivo varios autores han mencionado que cualquier dependencia puede emitir instructivos para el mejor manejo de las actividades administrativas internas, por lo que hay que recurrir a su propia ley o reglamento interno (Zornoza y Piza, 2007, p. 144).

La autoridad competente para emitir un instructivo puede ser el titular de la dependencia sea el que elabore y emita el instructivo, pero debido a la carga de trabajo, puede recaer en los secretarios generales de dicho órgano, oficial mayor, directores, subdirectores y jefes, en atención a la delegación de facultades y en algunas administraciones públicas ésta puede ser de competencia de una oficina encargada para elaborar dichas normas.

En conclusión, como bien lo han sabido manifestar los autores antes citados, un instructivo no tiene carácter de ley, por lo tanto, su objetivo es dar a conocer el estado de una cosa, más en ningún caso se puede utilizar a este tipo de norma como vinculante para los contribuyentes y pero aún para que regule la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias.

3.4.1 Diferencias entre un instructivo y un reglamento

Para establecer las diferencias entre un instructivo y un reglamento se realizará en virtud de los siguientes criterios: naturaleza jurídica, ámbito de aplicación, objetivos, y jerarquía de las normas.

La naturaleza jurídica del instructivo está diseñada hacia los funcionarios de la administración pública para la dirección de sus actos como miembros de una institución, por sus alcances no tiene carácter de ley, en cambio, la naturaleza jurídica del reglamento consiste en ejecutar el cumplimiento de la ley, es decir, es un cuerpo normativo que surge con el afán de dar cumplimiento a la ley y no vulnerarla como bien lo señala el autor Jaramillo citado en (Chalco, 2015, p. 52).

En cuanto al ámbito para su aplicación, el instructivo es exclusivamente aplicable dentro de la administración tributaria o para sus funcionarios públicos, es decir, puede ser una norma de aplicación interna de una institución, en cambio, el reglamento es una norma de aplicación general para todos los sujetos pasivos por que regula, ejecuta las disposiciones de la propia ley sin alterarla o contravenirla, es decir, el ámbito de aplicación del reglamento es asegurar el cumplimiento de las disposiciones establecidas en la propia la ley.

El objetivo principal de un instructivo es informar o dar a conocer el estado de algo, o comunicar el aviso de una conducta en cambio un reglamento tiene por objeto ejecutar una ley.

De acuerdo a la jerarquía de las normas establecida en el Art. 425 de la Constitución del Ecuador, un instructivo no se encuentra contemplado en esta jerarquización, ante lo cual se lo podría considerar como “otros actos del poder público”, a diferencia que el reglamento se encuentra en el escalafón inferior de las leyes.

Por lo tanto, queda más que comprobado que el instructivo no tiene rango ni fuerza, carácter de ley para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias al ser una materia que debe ser regulado por una ley o norma con rango de ley como bien lo dispone el principio de legalidad y reserva de ley del derecho sancionador.

4. CAPÍTULO IV: EXAMEN DE LEGALIDAD DEL INSTRUCTIVO QUE REGULA LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS EN MATERIA TRIBUTARIA Y PROPUESTA

El examen de legalidad al instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias tiene por objetivo; demostrar la ilegalidad de este instructivo, subsanar esta ilegalidad, e indicar cuál debería ser la norma adecuada que regule la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias.

Un examen es un instrumento de evaluación que permite obtener información, demostrar, corroborar un hecho o un asunto en particular, así lo afirma el autor Cabanellas (1998, p. 613).

Se ha escogido este instrumento para demostrar la ilegalidad del instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, puesto que es por excelencia el medio más adecuado para comprobar y obtener resultados de manera ágil y eficiente para resolver esta problemática.

Las preguntas que se han desarrollado para este examen han sido elaboradas en base a los criterios objetivos que regulan el campo del derecho sancionador tributario como, por ejemplo, el principio de legalidad, reserva de ley, las facultades de la administración tributaria y naturaleza jurídica del ilícito tributario en el Ecuador.

Sin embargo, estas preguntas forman parte de un ejercicio lógico que mediante argumentos válidos basados en la abundante doctrina que se ha citado en los capítulos anteriores, como en las normas constitucionales y legales, permiten comprobar el argumento principal de este trabajo de investigación que es demostrar que la aplicación de las sanciones pecuniarias no deben ser reguladas por un instructivo, puesto que esta norma no contiene la fuerza de ley necesaria que demanda la tipificación de las infracciones y consecuentemente la aplicación de las sanciones pecuniarias.

Previo a determinar cuáles son las preguntas que conforman el examen de legalidad, es necesario recordar que todas las preguntas del examen se encuentran debidamente motivadas y sustentadas en la doctrina, jurisprudencia y las normas constitucionales, legales de nuestro ordenamiento jurídico, así como, en legislación comparada.

Adicionalmente, cabe mencionar cuáles son los antecedentes de este instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias que será sometido a un examen de legalidad.

4.1 ANTECEDENTES E IDENTIFICACIÓN DEL INSTRUCTIVO PARA LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS

El antecedente del instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias fue la resolución No. 0117 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas la señora Elsa de Mena, y publicada en el Registro Oficial No. 54 del 10 de abril del año 2000.

Desde su publicación en el Registro Oficial esta resolución estuvo en vigencia por más de 10 años hasta que el Director General del SRI Carlos Marx Carrasco emitiera el instructivo actual.

En lo principal esta resolución no establece criterios objetivos para clasificar a los contribuyentes y de esta forma sancionarlos en un caso en particular, únicamente regula temas como por ejemplo: el valor de las multas por la falta de declaración de Impuestos, por incumplimiento de los deberes establecidos a los agentes de retención del IVA y del ICE, por incumplimiento de las disposiciones de la Ley de Registro Único de Contribuyente (RUC), en general no existe en esta resolución un mecanismo para aplicar una graduación de las sanciones pecuniarias frente a las infracciones cometidas por parte de los contribuyentes (Resolución del SRI No. 0117, 2000, Art.2, en adelante).

Con el paso del tiempo esta resolución fue reemplazada por el instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, que fue publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 553, del 11 de octubre del 2011, y emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas.

El objetivo de este instructivo, como bien se ha mencionado en su respectivos artículos consiste en implantar un modelo sancionatorio que gradúe la onerosidad de las cuantías por tipo de infracción, y por segmento o estrato de contribuyente, a diferencia de la antigua resolución que no contenía estos criterios para la aplicación de las sanciones.

El alcance de este instructivo consiste en describir la manera para determinar las cuantías de sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias, así también se ha dispuesto que este instructivo es de exclusiva y obligatoria aplicación para todos los funcionarios públicos del SRI a nivel nacional, de tal manera que, si el funcionario incumpliera las obligaciones o contraviniera las disposiciones de este instructivo, incurrirá en responsabilidad administrativa que será sancionada disciplinariamente.

A manera de conclusión, se puede mencionar que la Administración Tributaria en un inicio reguló la aplicación de las sanciones pecuniarias mediante una resolución en virtud de la facultad normativa otorgada al Director General del SRI la cual se encontraba desprovista de todos los criterios de proporcionalidad, luego por los abundantes casos en los que se aplicaba una sanción pecuniaria de manera discrecional y sin motivación alguna por parte de los funcionarios públicos como bien se puede apreciar en la sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el Recurso No. 226 – 2012, publicada en la Gaceta Judicial No. 13 del 16 de abril de 2014, se vio en la necesidad de emitir una norma que regule la aplicación de las sanciones pecuniarias, para lo cual, dictó este instructivo que es de exclusivo conocimiento y aplicación por parte de los funcionarios públicos del SRI, olvidando los principios que rigen para la aplicación de las sanciones como el de legalidad y reserva de ley.

En tal virtud, como se puede apreciar la aplicación de las sanciones pecuniarias siempre ha sido un tema descuidado por la Administración Tributaria en el cual jamás se ha dado la importancia que merece el tema puesto que, este instructivo no contiene criterios de proporcionalidad para regular la imposición de las sanciones aplicando desde las tarifas mínimas hasta las máximas, es por ello que surge la necesidad de hacer este examen para de una vez por todas demostrar su absoluta ilegalidad.

4.2 PREGUNTAS DEL EXAMEN DE LEGALIDAD

Las preguntas del examen para demostrar la ilegalidad del instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias son las siguientes:

1. ¿Mediante qué norma se establece que la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias sea regulado mediante un instructivo y cuáles son los principales argumentos para determinar que este instructivo es ilegal y por qué?
2. ¿De acuerdo a la facultad sancionadora y reglamentaria de la Administración Tributaria que se le atribuye al Director General del Servicio de Rentas Internas, se encuentra autorizado para emitir un instructivo que regule la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias?
3. ¿En la legislación comparada mediante qué norma se regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias?
4. ¿Cuál es la norma adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias?

4.2.1 ¿Mediante qué norma se establece que la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias sea regulado mediante un instructivo y cuáles son los principales argumentos para determinar que este instructivo es ilegal y por qué?

Actualmente, en nuestra legislación, no existe ninguna norma que permita que la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias sean reguladas mediante un instructivo, se ha revisado las principales normas que regulan el derecho tributario en el Ecuador, entre ellas la Constitución de la República, el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas y en ninguna de estas normas se ha podido encontrar tal habilitación normativa, peor aún, ninguna norma permite que la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias se encuentre regulada mediante un instructivo.

Los principales argumentos para determinar la ilegalidad de este instructivo son: el numeral 3 del Art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador textualmente señala:

“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” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 76).

Mediante este artículo se puede destacar lo siguiente:

- I. Ninguna persona puede ser sancionada por un acto que no se encuentre tipificado como infracción previamente.

- II. Para establecer sanciones o aplicar sanciones ya sean penales o administrativas se requiere de una ley previa como textualmente señala este artículo constitucional.
- III. Consecuentemente, se puede afirmar que sí existe una norma que faculta que las sanciones sean establecidas exclusivamente mediante una ley, por lo tanto, en ningún caso la norma dispone que la aplicación de las sanciones sea regulada mediante un instructivo.

En concordancia con esta norma en el numeral 6 del Art. 76 de la Constitución del Ecuador se dispone que:

“La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 76).

Como bien se puede afirmar esta norma adicionalmente prevé que dichas sanciones tienen que ser impuestas proporcionalmente dentro de la misma ley, por lo que, este presupuesto no se cumpliría si dicha aplicación de las sanciones pecuniarias se encuentra en una norma que no es una ley.

No obstante, en el numeral 2 del Art. 132 de la Constitución del Ecuador se mencionan las materias que son reservadas a la ley entre ellas la tipificación y establecimiento de sanciones:

“2. Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 132).

De igual manera, esta afirmación de que las sanciones pecuniarias como su aplicación deben ser reguladas mediante una ley, mantienen los jueces ecuatorianos tal como se puede corroborar mediante la sentencia dentro del juicio de impugnación No. 87-2011, del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con

sede en Cuenca, de fecha 18 de enero de 2012, y Recurso de Casación No. 226 – 2012, publicada en la Gaceta Judicial 13 del 16 de abril de 2014.

*“Bajo estos antecedentes procesales, **la Sala considera que la imposición de una multa, siendo una sanción de carácter penal, administrativa, 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 "Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto y omisión que al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción..."** y 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) (El énfasis me corresponde) (Sentencia de Recurso de casación No. 226-2012, 2014, p. 9).*

Conforme a lo dispuesto por los juzgadores en líneas anteriores con esta sentencia se puede apreciar que su criterio respecto de la imposición y aplicación de las sanciones sean estas penales o administrativas deben estar contempladas en una ley.

Adicionalmente, señalan que estas sanciones deben atender a los propios principios del derecho sancionador, textualmente citan los artículos pertinentes de la Constitución de la República que tratan sobre la proporcionalidad y la motivación, mas en ningún caso como se ha podido apreciar se menciona que para su aplicación se debe utilizar la figura del instructivo.

En esta sentencia los juzgadores realizan una observación a los artículos 349 y el innumerado a continuación del Art. 351, del Código Tributario, puesto que

estas disposiciones normativas son de carácter general para el cómputo de las sanciones pecuniarias tipificadas como contravenciones y faltas reglamentarias ya que no establecen relación entre la falta que cometen los contribuyentes con la infracción.

“Resulta evidente 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, pueda, 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”. (El énfasis me corresponde) (Sentencia de Recurso de casación No. 226-2012, 2014, p. 12).

No obstante de lo mencionado, para la aplicación de las sanciones pecuniarias por las infracciones tipificadas como contravenciones y faltas reglamentarias es necesario considerar una proporcionalidad entre la falta cometida por el contribuyente con la sanción, puesto que así lo dispone el principio de proporcionalidad del derecho sancionador.

Sin embargo, es necesario establecer para la aplicación de las sanciones normas adecuadas que permitan considerar dicha proporcionalidad que sean ajustables a un caso específico, puesto que, si únicamente se aplicarían estas

normas generales del Código Orgánico Tributario, las sanciones quedarían libremente al arbitrio del funcionario público cosa que actualmente sucede en nuestro país, hecho que es refutado por completo por los juzgadores ecuatorianos conforme se puede apreciar en la sentencia citada en líneas anteriores.

Por consiguiente, de ninguna manera dicha aplicación de la proporcionalidad de las sanciones pecuniarias pueden estar reguladas en una norma distinta que no sea la misma ley o que no tenga rango o fuerza de ley.

El principio de legalidad que rige el derecho tributario ecuatoriano se encuentra contemplado en el Art. 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, 2005, art. 5).

Bajo la premisa del principio de legalidad según el cual el precepto que establece el tipo de infracción y la sanción prevista para el mismo debe ser una norma con rango formal a la ley la que regula la aplicación de las sanciones pecuniaria, así lo señala el autor Pérez Royo (1996, p. 94).

Esta tesis es compartida por el autor Pacci Cárdenas (2010, p. 395) quien cita una sentencia del Tribunal Constitucional del Perú que se había pronunciado en la sentencia 16 de abril del 2003 y señala textualmente:

“El principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se puede atribuir la comisión de una falta si ésta no está previamente determinada en la ley **y también prohíbe que se pueda aplicar una sanción si ésta no está también determinada por la ley.** Así mismo, para que opere exigio la concurrencia de los siguientes presupuestos: la existencia de una ley (lex scripta), que la ley sea anterior al hecho sancionado (lex

previa), y que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (lex certa)". (El énfasis me corresponde).

De lo antes citado, este principio no considera la posibilidad de que la aplicación de las sanciones e imposición de las multas se encuentren en otra norma que no sea la propia ley, de tal manera que esta afirmación del tribunal constitucional peruano complementa la tesis inicial de que existe una ilegalidad con este instructivo puesto que la aplicación de las sanciones, así como la cuantía de las multas deben estar contempladas en la misma ley más no como sucede en nuestro país que dicho valor de las multas por las contravenciones y faltas reglamentarias se encuentran reguladas en un instructivo, adicionalmente queda demostrado que para aplicar dichas sanciones esta graduación entre la conducta y la pena debe estar en la propia ley más no en un instructivo como lo ha realizado el SRI.

Por lo tanto, con estos argumentos está demostrado que este instructivo es ilegal y también es inconstitucional porque viola el principio de legalidad, reserva de ley, y proporcionalidad por el hecho de que regula la manera de aplicar sanciones e imponer multas con esta norma que no es y no tiene rango de ley.

A manera de un breve resumen de lo mencionado anteriormente se puede concluir lo siguiente:

- I. En nuestra legislación no existe norma alguna que señale que la regulación para la aplicación de las sanciones pecuniarias deba ser contenida mediante un instructivo.
- II. La Constitución del Ecuador textualmente dispone que tanto las sanciones como su aplicación deben ser reguladas mediante una ley.
- III. En ninguna circunstancia se puede aplicar las normas generales respecto de las sanciones por contravenciones o faltas reglamentarias de los artículos 349 y el innumerado a continuación del Art. 351, del Código

Tributario puesto que dejan a discrecionalidad de los funcionarios públicos aplicar el monto a su conveniencia para sancionar una contravención o falta reglamentaria, de tal manera que de aquí nace la importancia de que las conductas sean plenamente tipificadas para la graduación de las sanciones.

- IV. Se debe considerar que la proporcionalidad de las sanciones deben ser impuestas de acuerdo a la infracción cometida, para evitar de cualquier modo que estas sean impuestas de manera discrecional por el funcionario público de la Administración Tributaria, de tal forma que esta regulación no puede ser concebida que se encuentre en una norma que no sea la propia ley.
- V. Nuestra constitución contempla las materias que son reservadas a la ley dentro de estas materias se encuentra la tipificación e imposición de sanciones en general, sin embargo, la reserva de ley en el ámbito sancionador prohíbe la sanción por acciones que al momento de producirse no estén tipificadas en una ley previa.
- VI. De acuerdo al principio de legalidad tributario las sanciones pecuniarias deben estar previamente tipificadas en la ley y para su aplicación la misma ley debe ser la encargada emitir los criterios para su aplicación.
- VII. En virtud de los argumentos antes explicados el instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias es ilegal puesto que no observa el principio de legalidad, puesto que en ningún caso y bajo ningún concepto se puede concebir que la aplicación de las sanciones pecuniarias deban ser reguladas por un instructivo que no tiene rango o fuerza de ley.
- VIII. En consecuencia, resulta más evidente que la aplicación de las sanciones pecuniarias deben ser reguladas por una ley o una norma con rango de ley.

4.2.2 ¿De acuerdo a la facultad sancionadora y reglamentaria de la administración tributaria qué se le atribuye al director general del servicio de rentas internas, se encuentra autorizado para emitir un instructivo que regule la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias?

De acuerdo a las facultades de la Administración Tributaria que fueron estudiadas en el capítulo segundo de este trabajo investigativo, se encuentra la facultad sancionadora tipificada en el Art. 70 del Código Tributario:

“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**” (El énfasis me corresponde) (Código Tributario, 2005, art.70).

Esta facultad es otorgada al Servicio de Rentas Internas mediante lo dispuesto en el numeral 6 del Art. 2 de la Ley de Creación del SRI:

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

6. **Imponer sanciones de conformidad con la Ley**”. (El énfasis me corresponde) (Ley de creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, art.2).

De las normas citadas claramente se desprende que el SRI se encuentra en la facultad de imponer sanciones de acuerdo a la ley, es decir si existe una conducta de un contribuyente tipificada como infracción el SRI tiene la potestad de imponer dicha sanción que se encuentra presente en la ley.

En una breve definición, la facultad sancionadora consiste en la aplicación de las sanciones que la administración tributaria tipifica como infracciones de las conductas de los contribuyentes consideradas a éstas como contravenciones o

faltas reglamentarias, de tal manera que su objetivo principal no solo puede consistir en imponer sanciones para reprochar las conductas de los contribuyentes mediante la imposición de una multa, sino éste debe buscar eliminar las barreras que dificulten la gestión impositiva.

Así se lo puede confirmar por lo mencionado por los juzgadores ecuatorianos en el recurso de casación No. 304-2011 de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario Corte Nacional de Justicia, de fecha 30 de mayo de 2013 que textualmente señala:

“4.6. El ejercicio de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, así como la sanción en sí misma, no puede tener como finalidad la sola imposición, por el contrario, el objetivo único de la facultad debe ser la eliminación de las barreras que dificulten la gestión impositiva y la sanción debe ser el medio, no el fin para alcanzarlo” (Sentencia de Recurso de casación No. 304-2011, 2013, p. 7).

Textualmente la ley señala que la facultad de imponer sanciones de acuerdo a la ley le corresponde al SRI, pero en ningún caso menciona cual es el funcionario encargado de esta facultad, por lo tanto esta facultad se le puede atribuir al Director General de Rentas Internas del SRI puesto que ejerce la representación legal de esta Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto por el numeral 1 del Art. 7, de la Ley de Creación del SRI:

“Art. 7.- FUNCIONES DEL DIRECTOR GENERAL.- El Director General del Servicio de Rentas Internas tendrá las siguientes funciones, atribuciones y deberes:

1. Ejercer la representación legal, judicial y extrajudicial del Servicio de Rentas Internas”. (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 1997, Art. 7).

Consecuentemente el Director General del Servicio de Rentas Internas cuenta con la facultad normativa que consiste en dictar circulares o disposiciones

generales necesarias para aplicar leyes tributarias, de acuerdo a lo establecido en el Art. 7 de la Ley de Creación del SRI.

“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” (El énfasis me corresponde) (Código Tributario, 2005, art. 7).

De acuerdo a esta facultad en ningún caso se puede concebir que el Director General del SRI puede emitir normas para la regulación de las sanciones pecuniarias, puesto que de los argumentos señalados previamente en la primera pregunta del examen de legalidad, de acuerdo a las normas constitucionales y legales se estableció que dichas sanciones así como su regulación para su aplicación deben estar sometidas en una ley, por lo tanto, la única función del Estado para expedir leyes es el legislador, y el presidente que cuenta con la facultad reglamentaria puede emitir normas mediante reglamentos para regular las leyes.

De tal manera que, el Director General del SRI, emitió una serie de normas que regulan la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias mediante el

Instructivo publicado en el R.O. 553, del 11 de octubre del 2011, atribuyéndose una facultad que no le compete puesto que dichas normas para la aplicación de las sanciones pecuniarias deben estar estipuladas en la propia ley, y el único órgano capaz de expedir leyes es la función legislativa mediante sus asambleístas de acuerdo a lo establecido en el numeral 6 del Art.120 de la Constitución del Ecuador, que textualmente señala:

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

6. Expedir, codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 120).

Adicionalmente, el Director General del SRI olvidó por completo que, de acuerdo al artículo 226 de la Constitución, dispone que las personas que actúen en virtud de una potestad estatal únicamente deban ejercer lo que la constitución y la ley les permite.

“**Art. 226.-** Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 226).

A manera de conclusión, se puede destacar lo siguiente:

- I. La Administración Tributaria otorga la facultad sancionadora al Director General del Servicio de Rentas Internas, no obstante no lo habilita para que mediante un instructivo regule la aplicación de las sanciones pecuniarias.

- II. El Director General del SRI al ejercer la representación legal de esta institución se entendería que dicha facultad debe ser ejercida por él.
- III. La facultad sancionadora consiste en ejecutar las sanciones estipuladas en la ley, es decir en un caso particular cuando exista una infracción de un contribuyente el Director General del SRI puede aplicar dicha sanción que contempla la ley.
- IV. A su vez el Director General del SRI cuenta con la facultad normativa, que consiste en emitir resoluciones, circulares, disposiciones para aplicar las leyes tributarias.
- V. Consecuentemente no puede y jamás ha estado autorizado para expedir normas que regulen la aplicación las sanciones pecuniarias, puesto que al ser una materia reservada a la ley esta tipificación y aplicación de las sanciones solo puede ser regulado por ley, de tal manera, que la única función del estado para imponer la creación de las leyes es la función legislativa a través de sus asambleístas.
- VI. Por otra parte, se ha mencionado que un reglamento tiene fuerza de ley y la única persona para expedir reglamentos es el Presidente de la República, tal es el caso, que el reglamento puede regular la aplicación de una ley puesto que es su norma inmediata inferior por lo que un reglamento si puede regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias.
- VII. En tal virtud, el Director General del SRI nunca se encontró autorizado para emitir un instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, puesto que la imposición, regulación de la cuantía de las multas y aplicación de las sanciones al ser una materia reservada a la ley esta solo puede ser emitida por un funcionario capaz de crear leyes es el legislador o mediante un reglamento que tiene fuerza de ley.

4.2.3 ¿En la legislación comparada mediante qué norma se regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias?

En las legislaciones como Argentina, Bolivia, Colombia, España y Perú, el tratamiento de la regulación y aplicación de las sanciones ha sido en virtud del principio de reserva de ley, por lo que, como bien se ha señalado en líneas anteriores, tanto la imposición de las sanciones como su regulación y aplicación se encuentran en una ley o un reglamento como se podrá verificar a continuación.

En Argentina tanto las sanciones como las normas para su aplicación se encuentran tipificadas en la ley 11.683, expedida el 13 de julio de 1998, que entró en vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial del 20 de julio de 1998, título I del Capítulo VI que trata sobre los intereses, ilícitos y sanciones (Ley 11.683, 1998. art.356).

En Bolivia tanto las sanciones pecuniarias como las normas para su aplicación se encuentran establecidas en el Código Tributario de Bolivia, así como en una Resolución Normativa de Directorio No.10-0032-15 que trata sobre el régimen sancionatorio por contravenciones expedidas en La Paz, en noviembre de 2015 (Machiao, 2015, p. 427).

En Colombia las sanciones tributarias como las normas para su aplicación se encuentran establecidas en el Estatuto Tributario mediante decreto No. 624 de 1989, publicado en el Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989. (Estatuto Tributario, 1989, art.1050).

En España tanto en lo que se refiere a la categorización de las infracciones tributarias como en lo relativo a las clases de infracciones y a las sanciones aplicables se encuentran tipificadas en la Ley General Tributaria que dedica un capítulo de su segundo libro a la regulación de las Infracciones y Sanciones Tributarias desde el Art. 77 hasta el 89 (Ley General Tributaria, 1985, art. 77).

El desarrollo reglamentario se encuentra fundamentalmente en el Real Decreto 2.631/1985, que contiene normas sobre el procedimiento sancionador y sobre la ponderación de criterios de graduación de sanciones, a estas normas hay que añadir las contenidas en el Reglamento de Inspección del Real Decreto 939/1986, y el Reglamento que desarrolla la ley 30/1992 en lo concerniente al procedimiento sancionador así lo menciona el autor (Pérez, 1998, p. 92).

En Perú la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias se encuentran prescritas en el libro cuarto de las infracciones, sanciones y delitos del propio Código Tributario peruano a su vez se aplica el Decreto Legislativo No. 98, conforme se menciona a continuación:

“Las infracciones como las sanciones tributarias se encuentran establecidas en las Tablas de Infracciones y sanciones que forman parte del Código Tributario, sustituido por el Art. 51 del Decreto Legislativo No. 981, publicado el 15 de marzo de 2007, y se encuentra vigente a partir del 1 de abril del 2007” (Pacci, 2010, p. 395).

Sin embargo, como bien se puede apreciar en este país no existe ningún instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, sino que estas sanciones y las normas para su aplicación se encuentran en el mismo Código Tributario y a su vez se utiliza otra norma que es el Decreto Legislativo.

Mediante un cuadro que se realiza a continuación se puede verificar con claridad cuáles son los países que regulan la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias mediante ley, decreto, reglamento o resolución e instructivo:

Tabla 1. Comparación de las normas para la aplicación de las sanciones pecuniarias

CUADRO DE COMPARACIÓN DE LAS NORMAS PARA LA APLICACIÓN DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS					
PAÍS	LEY	DECRETO	REGLAMENTO	RESOLUCIÓN	INSTRUCTIVO
ARGENTINA	SI	-	-	-	NO
BOLIVIA	SI	-	-	SI	NO
COLOMBIA	SI	-	-	-	NO
ESPAÑA	SI	SI	SI	-	NO
PERÚ	SI	SI	-	-	NO

Como bien se puede apreciar en el cuadro, ningún país utiliza la figura legal del instructivo para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias por lo tanto, en legislación comparada de la mayoría de casos la regulación para la aplicación de las sanciones pecuniarias se encuentran en la misma ley o en una norma diferente que cuente con rango de ley como es el caso de los decretos, o reglamentos.

De lo mencionado se puede concluir lo siguiente:

- I. En la legislación comparada todos los países tienen tipificadas las infracciones como las sanciones en una ley.
- II. Respecto de la regulación para la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias en la mayoría de casos se encuentra en la misma ley.
- III. Para esta regulación de la aplicación de las sanciones pecuniarias en algunos países se utiliza una figura jurídica con rango de ley como es el caso de los decretos, o reglamentos.
- IV. No cabe duda que en la legislación de los países mencionados existe respeto de los principios de legalidad, reserva de ley, y proporcionalidad por lo que se puede observar que en ningún caso la regulación para la aplicación de las sanciones pecuniarias se encuentra en una norma inferior a la propia ley.

V. De lo expuesto, en ningún país salvo en el Ecuador se utiliza la figura jurídica del instructivo para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias.

4.2.4 ¿Cuál es la norma adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias?

Para establecer cuál es la norma adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, se debe considerar los principales principios que rigen el derecho tributario sancionador.

La norma adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias es la ley o un reglamento, debido a que las sanciones deben ser prescritas en una ley así lo manda nuestra constitución al igual que la doctrina y la jurisprudencia que se ha citado anteriormente.

En consecuencia para la regulación de estas sanciones pecuniarias tributarias que a su vez deberán establecer la proporcionalidad entre la infracción y el hecho cometido por el contribuyente por parte de la administración tributaria, el principio de legalidad manda a que las sanciones solo pueden ser ejecutadas cuando se encuentran tipificadas en una ley previa.

Por lo tanto, el principio de legalidad es claro al señalar que las sanciones deben ser establecidas en la ley, para poder aplicar estas sanciones se debe considerar que los montos de las sanciones, la proporcionalidad de estas deben estar contempladas en la misma ley, salvo que exista una disposición que le otorgue esta facultad a otra función del estado como sucede con la facultad reglamentaria mediante la cual con esta facultad se pueden expedir normas que regulen a las leyes.

Esta afirmación ha sido ratificada por varios autores como es el caso de Pérez (1992, p. 94).

“El principio de legalidad según el cual el precepto que establece el tipo de infracción y la sanción para su aplicación prevista en el mismo debe ser una norma con rango formal de ley de manera que el legislador puede habilitar al Ejecutivo para desarrollar por vía reglamentaria los tipos de infracción definidos en las leyes o más exactamente especificar dentro de los límites establecidos por la propia ley, los supuestos de infracción y las correspondientes sanciones”.

Así también varios estudiosos del derecho tributario en una entrevista concedida al Universo han manifestado lo siguiente:

“Pero especialistas tributarios tienen reparos en la parte legal. Luis Calero, abogado tributario, indicó que las multas solo pueden ser cobradas cuando están tipificadas en la ley, es decir escritas; y este no sería el caso, pues la ley tributaria no detalla las infracciones y menos el monto a pagar. Otro abogado tributario, que pertenece a una consultora especializada en impuestos, tiene un criterio similar. “No debería ser una norma de menor jerarquía (un instructivo) la que deba decir cuáles son los montos de las sanciones, sino que la misma ley debió haber dicho estas son las formas de graduar las sanciones”. (Diario El Universo, 2011).

No obstante de acuerdo al orden jerárquico de las normas que menciona el Art. 425 de la Constitución de la República del Ecuador, la norma inmediatamente inferior a la ley es el reglamento, de tal manera que se podría mediante el uso de esta figura legal solucionar el problema de la ilegalidad del instructivo que regula las sanciones pecuniarias tributarias.

“Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art. 425).

No está por demás señalar que en nuestro país la facultad reglamentaria estipulada en la constitución otorga exclusivamente al Presidente de la República la autorización para emitir los respectivos reglamentos para la aplicación de las leyes esto de acuerdo al numeral 13 del Art. 147 de la Constitución del Ecuador en concordancia con el Art. 7 del Código Tributario y 80 del ERJAFE.

Es así que, cabe mencionar en qué consiste un reglamento así el autor Balbín (2007, p. 300) señala que:

“Los reglamentos son actos de alcance general, abstracto y obligatorio que dicta el poder ejecutivo con efectos jurídicos directos, inmediatos o mediatos sobre los particulares, en virtud de una atribución expresa o implícita del poder constitucional o legal”.

En plena coherencia con el principio de legalidad un reglamento emitido por el presidente de la República sería, de igual manera, una norma adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, toda vez que, de acuerdo a la habilitación que ha realizado el legislador al Presidente de la República, se encuentra facultado para emitir normas para regular y aplicar las leyes.

Por otra parte mediante un reglamento también se puede regular la aplicación de las sanciones pecuniarias puesto que esta norma tiene carácter de ley.

Adicionalmente, cabe mencionar que la idea de que un reglamento regule las sanciones en nuestro país no se encuentra alejada de la realidad puesto que, el Consejo de Educación Superior ha emitido un “Reglamento de Sanciones”, mediante Resolución No. RPC-SO-10-No.041-2012-DEL C.E.S. (Consejo de Educación Superior, s.f.)

A manera de conclusión se puede mencionar lo siguiente:

- I. Constitucionalmente se ha establecido que las sanciones cualesquiera que fueran penales o administrativas deben ser establecidas mediante una ley.
- II. La aplicación y regulación de estas sanciones en cuanto a la cuantía de las multas, la proporcionalidad entre la infracción y la sanción también deben ser reguladas mediante la propia ley donde se establecen o tipifican las infracciones, actualmente en nuestro país se encuentran en un instructivo.
- III. Un reglamento es una norma de carácter general dictada por la función ejecutiva del Estado que produce efectos jurídicos inmediatos y tiene por objeto regular la aplicación de las leyes.
- IV. El legislador realiza una habilitación a la función ejecutiva para que mediante la facultad reglamentaria pueda emitir normas que regulen la aplicación de la ley sin alterarla ni contraponerla.
- V. Legalmente se puede utilizar la facultad reglamentaria para que el presidente de la República pueda regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias mediante un reglamento.
- VI. En virtud de lo señalado la norma legal adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias es la propia ley, es decir el mismo Código Tributario debería en las normas que establecen las cuantías de las infracciones tipificadas como contravenciones o faltas

reglamentarias regular y estipular las cuantías aplicables en función de la proporcionalidad de las sanciones pecuniarias para cada infracción tributaria.

- VII. También existe la posibilidad de que las sanciones pecuniarias sean reguladas mediante un reglamento dictado por el presidente de la República, en virtud de la habilitación que hace el legislador al ejecutivo mediante la facultad reglamentaria, puesto que esta norma tiene fuerza de ley, así como el reglamento de sanciones que ha sido expedido por el Consejo de Educación Superior.

4.3 RESULTADOS DEL EXAMEN DE LEGALIDAD

Los resultados del examen de legalidad son los siguientes:

- I. En virtud del principio de legalidad, las sanciones sean estas administrativas o penales deben estar reguladas mediante una ley, al igual que la regulación para la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias deben estar contenidas en la misma ley.
- II. Por disposición del principio de legalidad tributario no se puede aplicar a un contribuyente el valor de una multa que no esté previamente estipulada en la ley.
- III. Para evitar la discrecionalidad de los funcionarios públicos en la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias se debería utilizar los criterios de proporcionalidad que por disposición constitucional deben estar contemplados en la misma ley por ende es necesario que esta regulación de la cuantía de las sanciones así como su proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones deban estar prescritas en la ley.
- IV. De acuerdo al principio de reserva de ley una de las materias que solo pueden ser reguladas mediante ley son el establecimiento de sanciones.
- V. En nuestro país la aplicación de las sanciones pecuniarias se encuentran establecidas mediante un instructivo que textualmente en su objeto señala

que es de exclusiva aplicación para los funcionarios públicos del Servicio de Rentas Internas.

- VI. Este instructivo que contiene la aplicación de las sanciones pecuniarias no es una norma adecuada para regular esta materia porque no tiene fuerza de ley de acuerdo al orden jerárquico de las leyes.
- VII. La naturaleza jurídica de un instructivo únicamente consiste en informar, instruir, conducir, dar a conocer ciertos actos, es decir, mediante este instructivo se estipulan las cuantías de las sanciones mismas que no son conocidas por los contribuyentes, lo que provoca que esta norma sea considerada como ilegal puesto que estos actos deben estar estipulados en la propia ley y más aún cuando se trata del valor de las multas estas deben ser conocidas por todos los contribuyentes.
- VIII. La autoridad que emitió este instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias es el Director General del Servicio de Rentas Internas, en el que ha inobservado que para emitir normas sobre esta materia que es reservada a la ley, el único que puede dictar leyes es el legislador o por la habilitación mediante la facultad reglamentaria puede ser el presidente.
- IX. Como bien se puede inferir el Director General del SRI no puede emitir normas que regulan la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias, más en ningún caso se le faculta para modificar las cuantías de las multas para aplicar a los contribuyentes, mucho menos mediante un instructivo.
- X. En comparación con otras legislaciones en ningún país la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias se encuentra regulado mediante un instructivo.
- XI. En todos los países de los que fueron citados la regulación de las sanciones pecuniarias tributarias se encuentran tipificadas en una ley y de manera auxiliar en una norma que tiene rango de ley.
- XII. Esta comparación con las legislaciones de otros países sirve para demostrar que las regulaciones para aplicar las sanciones pecuniarias tributarias deben ser estipuladas en la propia ley o en una norma con rango de ley.

- XIII. En virtud de todas las consideraciones mencionadas anteriormente el instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias carece de toda legalidad.
- XIV. Este instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias también es inconstitucional puesto que viola los principios de legalidad, reserva de ley y proporcionalidad contempladas en el numeral 3, 6 del Art. 76, del numeral 2 del Art. 132, y Art. 226 de la Constitución de la República del Ecuador.
- XV. La norma adecuada para regular esta materia es la misma ley o una norma con rango de ley consecuentemente como se ha mencionado en líneas anteriores, esto en virtud de la habilitación que realiza el legislador al presidente de la república, mediante la facultad reglamentaria estas sanciones pecuniarias tributarias legalmente pueden ser prescritas en un reglamento.

4.4 DE LA PROPUESTA

La propuesta de la presente tesis consiste en mejorar la técnica legal del instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias en materia tributaria, para cumplir esta propuesta he planteado seguir las siguientes directrices:

Toda vez que de acuerdo a los abundantes argumentos desarrollados en este trabajo investigativo, mediante los cuales, se ha demostrado la ilegalidad de este instructivo puesto que, esta norma no considera los preceptos legales sobre la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias y existe una extralimitación en las funciones del Director General del SRI debido a que, no se encuentra facultado para establecer normas para aplicar las sanciones pecuniarias tributarias, se propone que se presente una acción directa de ilegalidad en contra de este instructivo ante los Señores Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en

virtud del numeral 2 del inciso segundo del Art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial.

Así también, como se ha manifestado, se puede presentar una acción de inconstitucionalidad en atención al numeral 2, 3 y 4 del Art. 436 de la Constitución del Ecuador ante la Corte Constitucional puesto que este instructivo viola los principios constitucionales de legalidad, reserva de ley y proporcionalidad contempladas en el numeral 3, 6 del Art. 76, del numeral 2 del Art. 132, y Art. 226 de la Constitución de la República del Ecuador. Otra opción viable sería que el propio Director General del SRI, en virtud de todos estos argumentos, considere derogar este instructivo.

4.4.1 Propuesta de Reforma

Para subsanar la violación al principio de legalidad y proporcionalidad propongo una reforma de los siguientes artículos; artículos 349 y del innumerado a continuación del 351 del Código Tributario.

“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 periodo, 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” (Código Tributario, 2005, art. 349).

La reforma en este artículo pretende incluir las cuantías de las multas por contravenciones en atención a su gravedad tendrán una calificación de menor a mayor.

Quedando el Art. 349 de la siguiente manera:

“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 periodo, 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.

Cuantías de multas por contravenciones: Tipo de contribuyente Cuantía en dólares de los Estados Unidos de América Tipo "A" Tipo "B" Tipo "C"

1. Contribuyente especial USD 125,00 USD 250,00 USD 500,00
2. Sociedades con fines de lucro USD 62,50 USD 125,00 USD 250,00
3. Persona natural obligada a llevar contabilidad USD 46,25 USD 62,50 USD 125,00
4. Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro USD 30,00 USD 46,25 USD 62,50”.

La siguiente reforma es del innumerado luego del innumerado a continuación del Art. 351, de igual manera, esta reforma pretende incluir las cuantías de las multas por faltas reglamentarias, al igual que las contravenciones, tendrán una calificación de menor a mayor:

“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” (Código Tributario, 2005, Innumerado a continuación del art. 351).

Quedando el Art. Innumerado a continuación del Art. 351 de la siguiente manera:

“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.

Cuantías de multas para faltas reglamentarias, tipo de contribuyente
 Cuantías en dólares de los Estados Unidos de América Tipo "A" Tipo "B"
 Tipo "C"

1. Contribuyente especial USD 83,25 USD 166,50 USD 333,00
2. Sociedades con fines de Lucro USD 41,62 USD 83,25 USD 166,50
3. Persona natural obligada a llevar contabilidad USD 35,81 USD 41,62
 USD 83,25
4. Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro USD 30,00 USD 35,81 USD 41,62”.

El objetivo de incluir estas cuantías en las normas que tratan sobre las sanciones pecuniarias a las infracciones conocidas como contravenciones y faltas reglamentarias consiste en que el contribuyente conozca cuales son

dichas sanciones pecuniarias, adicionalmente, con la inclusión de las cuantías se pretenden establecer de manera proporcional como se aplicarán de manera objetiva dichas sanciones en virtud de una categorización de los contribuyentes, dependiendo de los casos previstos en un reglamento que permita conocer los casos en los que se aplique cada uno de estas cuantías, y así cumplir con el principio de proporcionalidad.

4.4.2 Propuesta para expedir un reglamento que regule la aplicación de las Sanciones Pecuniarias Tributarias

Esta propuesta surge de acuerdo a la habilitación que el legislador le otorga al Presidente de la República para emitir reglamentos, de tal manera, que mediante la figura jurídica del reglamento y en consideración de las normas del actual instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias se propone que dicho reglamento pueda regular aspectos como por ejemplo:

- I. El tipo de contribuyentes.
- II. Las cuantías para sancionar presentación tardía y no presentación de impuestos nacionales.
- III. Las cuantías de multas por omisiones y las cuantías de multas por declaración patrimoniales.

Esta propuesta surge en base al “Reglamento de Sanciones” que ha sido emitido por el Consejo de Educación Superior mediante Resolución No. RPC-SO-10-No.041-2012-DEL C.E.S (Consejo de Educación Superior).

5. CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

El origen del principio de legalidad se remonta a la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano promulgada en Francia en el año 1789, este principio es concebido en la mayoría de los textos constitucionales de los estados modernos así como, en nuestra Constitución ecuatoriana, en sus inicios, tuvo por objeto imponer el límite a las arbitrariedades, para, actualmente, ser considerado como una garantía de derechos y uno de los principios fundamentales del Estado constitucional de derechos.

El principio de legalidad se refiere a la observancia que deben realizar los funcionarios públicos y contribuyentes a la ley, en cuanto al principio de legalidad tributario ha superado la vieja concepción del aforismo latino “Nullum Tributum sine Lege”, puesto que, actualmente, se trata al principio de legalidad tributaria como aquel mandato que orienta todo el sistema tributario.

El principio de reserva de ley es un mandato constitucional que establece que ciertas materias deben ser reguladas mediante una ley, en la actualidad es considerado como un principio de interés constitucional que ha cobrado una trascendental progresividad y vigencia para permitir la correcta ejecución de la ley.

La principal semejanza entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley consiste en que estos principios son fundamentales para la creación del estado de derecho, no solo como garantía de la libertad y propiedad individual, sino como garantía de los derechos e intereses sociales y comunitarios.

En cuanto a la principal diferencia entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley consiste en que el principio de legalidad es el mandato principal, por el cual, todo el conjunto de las relaciones tributarias, los derechos

y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes están sometidas a este principio, a diferencia que el principio de reserva de ley tiene la finalidad de imponer al legislador un mandato para que ciertas materias sean reguladas exclusivamente por una ley.

Las facultades otorgadas a la administración tributaria entre ellas: la facultad determinadora de la obligación tributaria, la facultad de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos, la facultad sancionadora por infracciones de la ley tributaria, la facultad recaudadora de tributos y la facultad reglamentaria, constituyen los principales presupuestos y ámbitos de aplicación de toda administración tributaria, en nuestro país esta administración tributaria se encuentra dividida en Administración Tributaria Central o Nacional, Administración Tributaria Seccional y por último la de excepción.

La facultad sancionadora de la administración tributaria encuentra su fundamento en el hecho por el cual se le concede al Director General del Servicio de Rentas Internas, la capacidad de aplicar las sanciones que se encuentran en la ley cuando exista una infracción por parte de un contribuyente, más en ningún caso se le faculta para modificar las cuantías de las multas para aplicar a los contribuyentes, puesto que esta regulación que contemple el valor de las multas debe encontrarse en la ley que establece la sanción.

En nuestra legislación de acuerdo a la facultad reglamentaria y normativa de la administración tributaria, el reglamento como los actos normativos, entre ellos: resoluciones, circulares, o disposiciones generales son normas que sirven para aplicar la ley de tal manera que al ser normas de carácter inferior a la ley, automáticamente les queda prohibido atribuirse facultades cuasi legislativas, por ende en base a esta facultad no se puede justificar que una norma emitida por el SRI modifique y establezca las cuantías de las multas cuando dicho valor de las multas debe estar plasmado en la propia ley.

El ilícito tributario administrativo está dividido en dos tipos de infracciones que son las contravenciones y faltas reglamentarias; los delitos tributarios actualmente se encuentran regulados en el Código Orgánico Integral Penal (COIP).

Las sanciones para estas contravenciones y faltas reglamentarias son de tipo pecuniarias, en el mismo Código Tributario establece que para sancionar una contravención la multa será comprendida entre USD \$ 30,00 a USD \$ 1.500,00 y para sancionar una falta reglamentaria la multa será de USD 30, 00 a USD \$ 1.000,00, por lo cual, existe un margen para aplicar una sanción, pero no existen criterios de proporcionalidad que permitan aplicar de forma gradual estas sanciones en la ley como debería ser lo correcto, sino más bien estos aspectos son regulados por una norma inferior que es el instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias.

El principio de legalidad en el ámbito sancionador supone que solo por norma con rango de ley se puede establecer y aplicar sanciones sean estas pecuniarias o de cualquier otro tipo.

La reserva de ley en el ámbito sancionador tributario prohíbe la posibilidad de aplicar una sanción si al momento de producirse no constituye delito, falta o infracción administrativa, y no basta que una determinada conducta contradiga una norma jurídica para que pueda considerarse como infracción y resultar así sancionada, sino que es preciso que dicha conducta también enumere las circunstancias que diferencian y acotan los preceptos de proporcionalidad en el supuesto fijado en la propia ley.

Si bien las leyes tributarias imponen a los deudores obligaciones tributarias sean estas de carácter pecuniarias, su incumplimiento no puede traer como consecuencia la imposición de sanciones tributarias arbitrarias, irrazonables, desproporcionales y peor aún que violen el principio de legalidad y reserva de ley.

La naturaleza jurídica del instructivo consiste únicamente ser una norma informativa que pretende dar a conocer ciertos parámetros de una conducta, de acuerdo a la jerarquización no es la norma adecuada para regular la aplicación de las sanciones pecuniarias tributarias por contravenciones o faltas reglamentarias, porque dichos criterios para aplicar el valor de una multa deben estar contemplados en la misma ley para no romper con el principio de legalidad, en cambio, un reglamento tiene por objeto regular la aplicación de una ley y, de acuerdo a la jerarquización, es la norma inmediata inferior a dicha ley, por ende, mediante esta norma si se puede regular la aplicación de las sanciones puesto que, en este caso, al estar habilitada esta norma no rompería con el principio de legalidad y reserva de ley.

El examen de legalidad es un método que se aplicó en este trabajo investigativo para demostrar la ilegalidad del instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias, de igual manera, con este examen se demostró que en otras legislaciones a nivel latinoamericano y una europea, en ninguna de ellas se regula la aplicación de las sanciones tributarias mediante un instructivo; en este sentido, se pudo verificar que dicha aplicación de las sanciones en su mayoría se encontraba en la propia ley o en una norma con rango de ley, como por ejemplo, un decreto o un reglamento, así también, se pudieron establecer los principales argumentos para corregir la ilegalidad de este instructivo.

El instructivo que regula la aplicación de las sanciones pecuniarias es ilegal porque no observa las disposiciones legales para aplicar las sanciones pecuniarias tributarias, el Director General del SRI se extralimita en sus facultades puesto que, no se encuentra acreditado para emitir dichas normas que regulan la aplicación de las sanciones pecuniarias, inobserva el principio de legalidad puesto que para la aplicación de estas sanciones deberían estar tipificadas en la propia ley o en un reglamento como el caso del reglamento de sanciones del Consejo de Educación Superior.

Es inconstitucional este instructivo porque viola los principios constitucionales de legalidad, reserva de ley y proporcionalidad, lo cual, ha provocado una discrecionalidad por parte de los funcionarios públicos para aplicar estas sanciones pecuniarias de manera arbitraria y el desconocimiento de las sanciones por parte de los contribuyentes, ya que este instructivo es de exclusivo conocimiento y aplicación de los funcionarios de la Administración Tributaria.

Las posibles soluciones que se han considerado para resolver la ilegalidad de este instructivo han sido solicitar que se declare la ilegalidad de este instructivo mediante una acción ante los Jueces de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, debido a que este instructivo no considera los preceptos legales para aplicar las normas que regulan las sanciones pecuniarias o mediante una acción de inconstitucionalidad solicitar que se declare la inconstitucionalidad de este instructivo, debido a que, viola el principio de legalidad, reserva de ley y proporcionalidad, otra alternativa sería, simplemente, que en virtud de estos argumentos el Director General del SRI considere derogar este instructivo, así también, se propone reformar los artículos 349 y el innumerado a continuación del 351 del Código Tributario para incluir el valor de las cuantías por las multas, faltas reglamentarias con el objeto de que estas sanciones sean proporcionales, y de conocimiento del contribuyente, finalmente mediante la expedición de un reglamento se propone que se regule los aspectos necesarios para aplicar las sanciones pecuniarias tributarias.

Es de suma importancia que todas las normas del ordenamiento jurídico se encuentren en armonía y que no existan normas que contradigan los principios de la Constitución, puesto que, de lo contrario, no tendría sentido vivir en un Estado donde la administración pública no considere los valores y principios fundamentales de un Estado Constitucional de Derechos, emitiendo normas que no contemplan estos aspectos fundamentales y así crean una inseguridad jurídica que deberá ser reprochable por todos los ciudadanos.

5.2 RECOMENDACIONES

Recomiendo investigar más sobre casuística y normativa en el ilícito del derecho tributario a los estudiantes, investigadores y profesionales en el derecho, puesto que, es una materia relevante, a fin de precautelar intereses de particulares, públicos y privados.

Se deberían crear comités de análisis que realicen debates universitarios sobre los derechos de los contribuyentes así como de la verificación de normas que violen el principio de legalidad.

Se recomienda indagar más a fondo sobre el derecho sancionador, pudiendo ser materia para maestría y doctorado pues, considero que, toda problemática surge de la falta de conocimiento e información.

Se debería dar a conocer el monto de las sanciones pecuniarias, velar para que los contribuyentes conozcan cómo y porque se aplican estas sanciones, de tal manera debería existir un mayor trabajo informativo por parte del Servicio de Rentas Internas hacia todos los contribuyentes a nivel nacional.

Se debería crear en las instituciones públicas un departamento encargado de revisar todas las normas que se emiten para que estas no violen los principios constitucionales puesto que al violar dichos principios se crea inseguridad jurídica.

Recomiendo hacer un cuadro estadístico para comprobar que las sanciones pecuniarias se ajusten a la realidad económica que actualmente viven los ecuatorianos, con el objeto de que no se impongan multas que no puedan ser cubiertas por los contribuyentes.

REFERENCIAS

- Aguirre, P. (2009). *El Principio Constitucional de Legalidad Tributario y la Facultad Normativa del Servicios de Rentas Internas*. (Tesis de Maestría). Universidad Andina Simón Bolívar.
- Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Temis.
- Andrade, L. (2011). *Práctica Tributaria*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Aneiros, J. (2005). *Las Sanciones Tributarias*. Madrid, España: Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales.
- Aucar, O. (2008). *Interpretación Tributaria extensiva e integración analógica a partir del principio de reserva de ley*. Guayaquil, Ecuador: Edino.
- Balbín, C. (2007). *Curso de Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Benalcázar, J. (2007). *Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano*. Quito, Ecuador: Fundación Andrade y Asociados.
- Benítez, M. (2009). *Manual Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Bielsa, R. (2005). *Reglamentos Delegados*. Buenos Aires, Argentina: la Ley.
- Cabanellas, G. (1998). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Tomo IV, V, VII. Buenos Aires, Argentina: Heliasta.
- Carbonell, M. (2000). Sobre la reserva de ley y su problemática actual. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Zacatecas*. No. 42, Abril-Junio.
- Chalco, J. (2015). *La Facultad Reglamentaria del Ejecutivo*. Cuenca, Ecuador: Chalco Salgado.
- Código Orgánico Integral Penal. (2014). Registro Oficial 180, Suplemento, de 10 de febrero de 2014.Reformas en Registro Oficial de 14 de marzo de 2016.
- Código Tributario, (2005). Registro Oficial 38, Suplemento, de 14 de junio 2005.Reformas en Registro Oficial de 29 de diciembre de 2014.
- Constitución de la República de Chile. (1980). Diario Oficial de 24de octubre de 1980.

- Constitución de la República de Colombia. (1991). Diario Oficial de 20 de julio de 1991.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008. Reformas en Registro Oficial de 21 de diciembre de 2015.
- Constitución de la República Federal de Argentina. (1994). Boletín Oficial de 22 de agosto de 1994.
- Constitución del Reino de España. (1978). Boletín Oficial 311 de 29 de diciembre de 1978.
- Corte Nacional de Justicia. (2013). Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, No. 304-2011 de fecha 30 de mayo de 2013.
- Corte Nacional de Justicia. (2014). Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, No. 87-2011 de fecha 16 de abril de 2014.
- Diario El Universo. (S.F). *Multas del SRI inquietan por cobro retroactivo y legalidad*. Recuperado 10 de marzo de 2016 de: <http://www.eluniverso.com/2011/12/12/1/1356/multas-sri-inquietan-cobro-retroactivo-legalidad.html>
- Dromi, R. (2001). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones ciudad de Argentina.
- Estatuto Tributario de Colombia. (1989). Diario Oficial 38.756, de 30 de marzo 1989.
- Fedele, A. (2001). *La Reserva de Ley*. Bogotá, Colombia: Temis.
- Ferrero, J. y Clavijo, F. (2012). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid, España: Marcial Pons.
- Forouge, G. (2005). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- García de Enterría, E. (1995). *La Lucha contra las inmunidades del poder*. Madrid, España: Civitas.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. (2005). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid, España: Civitas.
- García, C y Hoyos, C. (2005). *El Tributo y su Aplicación perspectivas para el siglo XXI*. Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons.
- García, H. (2003). *Tratado de tributación*. Buenos Aires, Argentina: Astrea.
- Gordillo, A. (2004). *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo I. México DF, México: Porrúa.

- Hensel, A. (2000). *Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Nova Tesis.
- Instructivo del SRI para la aplicación de sanciones pecuniarias. (2011). Registro Oficial 553, Suplemento, de 11 de octubre de 2011.Reformas en Registro Oficial de 29 de agosto de 2014.
- Jarach, D. (1978). *Finanzas públicas esbozo de una Teoría General*. Buenos Aires, Argentina: Cangallo.
- Jaramillo, H. (1995). *La Actividad Jurídica de la Administración*. Loja, Ecuador: Universidad Nacional de Loja.
- Kelsen, H. (2009). *Teoría Pura del Derecho*. México DF, México: Porrúa.
- Lalane, G. (2005). *Las facultades de la Administración Tributaria*. Buenos Aires, Argentina: Lex.
- Lascano, M. (2002). *Impuestos Doctrinas Fundamentales*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. (1997). Registro Oficial 206, de 02 de diciembre de 1997.Reformas en Registro Oficial de 12 de diciembre de 2014.
- Ley de Régimen Tributario Interno. (2004). Registro Oficial 463, Suplemento, de 17 de noviembre de 2004. Reformas en Registro Oficial de 28 de diciembre de 2015.
- Ley General Tributaria del Reino de España. (2003). Boletín Oficial 302 de 18 de diciembre de 2003.Reformado en Boletín Oficial 2015 de 22 de septiembre de 2015.
- Ley No. 11.683 de la República Federal de Argentina. (1998). Boletín Oficial de 20 de julio de 1998.
- López, M. (2007). *Tratado de la Facultad Reglamentaria*. México DF, México: Porrúa.
- Lugones, N. (1992). *Decretos de Necesidad y Urgencia*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Machicao, J. (2009). *El Procedimiento Sancionatorio y su transitoriedad*. La Paz, Bolivia: Academia Nacional de Ciencias de Bolivia.
- Macias, M. (2011). *El Procedimiento Administrativo Tributario y el Proceso Contencioso Tributario en el Ecuador*. (Tesis de Maestría). Universidad Santiago de Guayaquil.
- Martínez, A. (1980). *La Condonación de las Sanciones Tributarias*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.

- Martínez, L y García de la Mora, L. (2010). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, España: Iustel.
- Montaño, C. (2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito, Ecuador: Corporación Editorial Nacional.
- Montaño, C. (2008). Los Principios Constitucionales Tributarios de Legalidad y Reserva de Ley en el Ecuador. *Revista Fiscalidad: revista institucional del Servicio de Rentas Internas*. Quito, No. 2. Cuarto trimestre.
- Naranjo, A. (2009). *Principio de reserva de ley y la capacidad normativa de la administración tributaria, en III Jornadas Jurídico Tributarias*. Quito, Ecuador: Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas.
- Pacci, A. y López, J. (2010). *Derecho Tributario Libro de Homenaje al Catedrático Francisco Escribano*. Lima, Perú: Grijley.
- Paredes, M. y Rodríguez, L. (2001). *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Ciudad de México, México: Porrúa.
- Patiño, R. (2013). *Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I y II*. Cuenca, Ecuador: Universidad del Azuay.
- Peña, T. (2009). *Evolución de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley Tributarios en el constitucionalismo ecuatoriano*. (Tesis de Maestría). Universidad Andina Simón Bolívar.
- Pérez, F. (1998). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, España: Civitas.
- Pérez, J. (2005). *Sanciones Tributarias*. Madrid, España: Graficas Muriel.
- Pérez, T. (2007). La institucionalización del Servicio de Rentas Internas: 5 proyectos y perspectivas. *Revista Fiscalidad: revista institucional del Servicio de Rentas Internas*. Quito, No. 2. Segundo semestre del 2007.
- Pistone, P. y Traveira, H. (2005). *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*. Buenos, Aires: Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.
- Reglamento a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. (1998). Registro Oficial 231, de 8 de enero de 1998. Reformas en Registro Oficial de 12 de diciembre de 2014.
- Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (2009). Registro Oficial 209, Suplemento, de 08 de junio de 2010. Reformas en Registro Oficial de 8 de enero de 2016.
- Sainz de Bujanda, F. (1975). *Hacienda y Derecho*. Madrid, España: Editorial de Estudios Políticos.

- Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Troncoso de la Concha, M. (1943). *Elementos del Derecho Administrativo*. Trujillo, República Dominicana: Editorial Montalvo.
- Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Valdés, R. (1996). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Villegas, H. (1984). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Zornoza, J. y Piza, J. (2007). *Curso de Derecho Fiscal*. Bogotá, Colombia: Cordillera.