



REPÚBLICA DEL ECUADOR

**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS
NACIONALES**

Maestría en Administración Tributaria

TÍTULO:

**La aplicación de la facultad sancionadora por la administración tributaria
en la presentación de la declaración patrimonial para personas naturales**

Autor: Pamela Stefanny Silva Calvopiña

Tutora: Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia

Quito, septiembre 2022

ACTA DE GRADO



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

No. 087-2023

ACTA DE GRADO

En el Distrito Metropolitano de Quito, hoy 1 de febrero de 2023, PAMELA STEFANNY SILVA CALVOPÍÑA, portadora del número de cédula: 1716798358, EGRESADA DE LA MAESTRÍA PROFESIONAL EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 2019 - 2021 septiembre, se presentó a la exposición y defensa oral de su PROYECTO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO, con el tema: "LA APLICACIÓN DE LA FACULTAD SANCIONADORA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL PARA PERSONAS NATURALES", dando así cumplimiento al requisito, previo a la obtención del título de MAGÍSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Habiendo obtenido las siguientes notas:

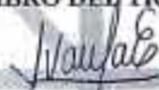
Promedio Académico:	8.81
Trabajo Escrito:	8.25
Defensa Oral:	8.96
Nota Final Promedio:	8.69

En consecuencia, PAMELA STEFANNY SILVA CALVOPÍÑA, se ha hecho acreedora al título mencionado.

Para constancia firman:


Ana Lucia Ponce Andrade
MIEMBRO DEL TRIBUNAL


Grace Natalie Tamayo Galarza
MIEMBRO DEL TRIBUNAL


Amilcar Marcelo Varela Enriquez
MIEMBRO DEL TRIBUNAL


Juan Miguel Maldonado Subia
DIRECTOR DE SECRETARÍA GENERAL



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

**SECRETARÍA
GENERAL**

De conformidad con la facultad prevista en el estatuto del IAEN CERTIFICO que la presente es fiel copia del original.

Fojas 11
Fecha 21/02/23


Secretaría General



SECRETARÍA DE
EDUCACIÓN SUPERIOR
TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN

23 JUN 2023

DIRECCIÓN DE ATENCIÓN AL USUARIO

Autoría

Yo, Pamela Stefanny Silva Calvopiña máster, con CC 171679358, declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo, así como los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad de el/la autor/a del trabajo de titulación. Asimismo, me acojo a los reglamentos internos de la universidad correspondientes a los temas de honestidad académica.



Firma

C.I. 1716798358

Autorización de Publicación

Yo Pamela Stefanny Silva Calvopiña cedo al IAEN, los derechos de publicación de la presente obra por un plazo máximo de cinco años, sin que deba haber un reconocimiento económico por este concepto. Declaro además que el texto del presente trabajo de titulación no podrá ser cedido a ninguna empresa editorial para su publicación u otros fines, sin contar previamente con la autorización escrita de la universidad.

Quito, agosto, 2022

Firma del cursante



NOMBRE DEL CURSANTE

PAMELA STEFANNY SILVA CALVOPÍÑA

CI 1716798358

Agradecimientos

A mi madre, por el gran amor y la devoción que tienes a tus hijos, por el apoyo ilimitado e incondicional que siempre he recibido, no hay palabras en este mundo para agradecerte, mamá.

A mis hermanos y padre, por sus palabras de aliento y apoyo incondicional, siempre me han motivado a ser la mejor versión de mí misma.

A Sara Arias, por su apoyo incondicional, a lo largo de mi trayectoria profesional.

A la Dra. Maritza Tatiana Pérez, por darme todas las facilidades para el desarrollo de este proyecto de investigación.

Resumen

El presente proyecto de titulación tiene como objetivo principal demostrar que las resoluciones sancionadoras emitidas por la Administración Tributaria carecen de motivación con base en lo determinado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. La presentación del anexo a la declaración patrimonial es un deber formal del contribuyente al realizar o no una actividad económica, una vez que se cumple el requisito establecido en la ley, como es tener un total de activos que supere el monto equivalente a 20 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta. En este sentido, al ser una obligación, se encuentra condicionada a la presentación en un plazo determinado. Su incumplimiento, o cumplimiento tardío tiene por consecuencia el inicio de un procedimiento administrativo sancionador, cuyo resultado es la determinación de una contravención y, la imposición de una sanción de carácter pecuniario, de acuerdo con el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias. A lo largo del desarrollo del presente trabajo de investigación, se verificará los elementos necesarios para que las resoluciones sancionadoras cumplan con los principios del debido proceso en atención a la garantía de la motivación.

Abstract

The primary goal of this degree project is to demonstrate a lack of motivation based on sanctioning resolutions issued by the Tax Administration based on what the Specialized Chamber of Tax Litigation of the National Court of Justice has determined. The annex to the tax return is a taxpayer obligation if it meets the legal requirements: twenty basic fractions deducted from income tax. As a result, because it is an obligation, it must be filed within a certain time frame. In accordance with the Instructions for the Application of the Act, noncompliance or late compliance results in the initiation of an administrative sanctioning procedure, the outcome of which is the determination of a violation and the imposition of a pecuniary sanction.

Índice de contenido

Capítulo I: PLAN DE TITULACIÓN	12
1.1. Título de la Investigación.	12
Objetivos.....	12
1.2.1 Objetivo General	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
Preguntas de Investigación	12
1.2.1 Principal	12
1.2.2 Complementarias	13
Trascendencia de la Investigación- Justificación	13
1.4.1 Planteamiento del problema	13
Capítulo II: Marco teórico.	14
2.1 Antecedentes.....	15
2.1.1 Constitución de la República del Ecuador.	15
2.1.2 Código Tributario.	16
2.1.3 Decreto No. 1051.	17
2.1.4 Reglamento para Aplicación de la LRTI.	17
2.1.5. Definición de Declaración Patrimonial	18
2.1.6 Declaración Patrimonial en el Ecuador	20
2.1.7 Tratamiento a la declaración patrimonial en otras legislaciones	21
En Colombia	22
2.2 Derechos y obligaciones del sujeto pasivo.	24
2.6 Medios de impugnación	26
A continuación, se presentan los mecanismos legales que los sujetos obligados pueden activar al ser notificados con una actuación de la administración tributaria:	26
2.6.1 Vía Administrativa.	26
2.6.2 Demanda contencioso-tributaria	27
2.6.3 Recurso de Casación	27
2.3 Actuación de la administración tributaria.....	28
2.3.2 Potestad sancionadora	29
2.4. Configuración de la infracción tributaria	31

2.4.1 Infracción tributaria	33
2.4.2 Procedimiento tributario sancionador	33
2.4.6. Análisis de la resolución sancionadora	35
2.5 Principios constitucionales que regulan el régimen tributario.....	42
2.5.1 Aplicación de principios constitucionales	43
2.7 Motivación en las resoluciones de la administración tributaria	46
Capítulo III Desarrollo de la investigación	56
3.1 Desarrollo de la investigación	56
3.2 Metodología de la investigación aplicada.	56
3.3 Fuente e instrumento de recopilación de información.....	57
3.4 Diseño de instrumento de recopilación de información.	58
Capítulo IV Conclusiones y recomendaciones	65
4.1 Conclusiones.....	65
4.2 Recomendaciones	67
Anexos	75
Anexo 2	78
Inicio de sumario por contravención Dirección Provincial El Oro, Servicio de Rentas Internas.....	78
Resolución sancionadora por contravención Dirección Provincial El Oro, Servicio de Rentas Internas.....	82
Anexo 3: Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias	87
ÍNDICE Y CONTENIDO	3
1 GENERALIDADES	5
1.1 IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO	5
2 OBJETIVO	5
3 ALCANCE	5
4 NORMAS DE OPERACIÓN	5
4.1 BASE LEGAL	5
4.2 NORMAS ESPECÍFICAS.....	6
5 DEFINICIÓN DE CUANTÍAS PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES PECUNIARIAS	7

5.1	Estratificación de contribuyentes para la aplicación equitativa y proporcional de cuantías.	7
5.2	Cuantías para sancionar presentación tardía y no presentación de declaraciones de Impuesto a la Renta, IVA en calidad de agente de percepción, IVA en calidad de agente de retención, retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta, ICE, Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a los Activos en el Exterior, Impuesto a las Tierras Rurales, Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables y anexos.	7
5.3	Cuantías de multa de infracciones para las cuales la norma no ha previsto sanción específica.	9
	CUANTÍAS DE MULTAS PARA CONTRAVENCIONES:	10
5.4	Sanciones por Declaración Patrimonial.	10
	CUANTÍAS DE MULTA POR NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN PATRIMONIAL.....	12
5.5	Disposiciones Generales.-.....	12
5.6	Disposición Final	13
6	GLOSARIO DE TÉRMINOS	14

Índice de Tablas

Tabla No. 1. Determinación del período fiscal que incumple el sujeto obligado en la presentación del Anexo a la Declaración Patrimonial.....	37
Tabla No. 2 Activo determinado en función del período fiscal.	37
Tabla No. 3 Multas por omisión juzgada por la Administración Tributaria	38
Tabla No. 4: Tabla de cuantías de sanciones por presentación tardía de declaración patrimonial	41
Tabla No. 5: Sentencias de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.....	49
Tabla No. 6: Decisión Sala Especializada Contencioso Tributario	58
Tabla No. 7: Parámetros de motivación aplicados a las sentencias de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia.....	62
Tabla No. 8: Recaudación por multas pecuniarias por concepto de contravenciones.	63

Capítulo I: PLAN DE TITULACIÓN

1.1. Título de la Investigación.

La aplicación de la facultad sancionadora por la Administración Tributaria en la presentación de la declaración patrimonial para personas naturales.

Objetivos

1.2.1 Objetivo General

Evidenciar la falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios y el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, en la aplicación del ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria al emitir actos administrativos sancionadores por el incumplimiento de la obligación declarativa patrimonial de personas naturales.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Determinar la falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios para el ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria al emitir actos sancionatorios relacionados con el incumplimiento de la presentación de la declaración patrimonial.
- Evidenciar la pérdida del SRI en la recaudación de multas tributarias por concepto de Anexo de la declaración patrimonial.

Preguntas de Investigación

1.2.1 Principal

¿Cómo trasciende los principios tributarios aplicados al debido proceso en el ejercicio de la aplicación de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria al emitir resoluciones sancionadoras?

1.2.2 Complementarias

- ¿Cuáles principios constitucionales debe observar la administración tributaria en el ejercicio de su facultad sancionadora para determinar sanciones debido a la falta de cumplimiento de obligaciones de personas naturales relacionadas con la Declaración Patrimonial?
- ¿Cómo se configura las infracciones tributarias con la finalidad de precautelar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas naturales?

Trascendencia de la Investigación- Justificación

1.4.1 Planteamiento del problema

Los deberes formales del contribuyente se encuentran establecidos en el artículo 96 del Código Tributario que, a partir de la exigencia normativa o por disposición de la administración tributaria deberá presentar las “declaraciones que correspondan”. La responsabilidad por el incumplimiento a este deber formal acarrea responsabilidad pecuniaria para “el sujeto pasivo de la obligación tributaria” sin perjuicio de las demás responsabilidades que la norma tributaria establezca.

Ahora bien, la obligación de la declaración patrimonial se configura a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicado en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007, la cual estableció la modificación [a la Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI], entre sus reformas, dispuso la inclusión del siguiente artículo: “Art. 40-A.- Información sobre patrimonio. - Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración”. Al respecto, el Reglamento de la LRTI dispone en su artículo 69, Capítulo VIII, sobre la información del patrimonio que: “Las personas naturales, incluyendo las que no desarrollen actividad económica, cuyo total de activos supere el monto equivalente a 20 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, presentarán anualmente [...], la información patrimonial de los saldos iniciales existentes al 1 de enero del ejercicio. [...]”.

A partir de la presentación del anexo patrimonial, han surgido problemáticas respecto al ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria a través del Servicio de

Rentas Internas [SRI]. La declaración patrimonial es de carácter informativo, tal como lo señala el artículo 40 de la LRTI, la misma no tiene como finalidad una recaudación en el contexto tributario. Sin embargo, uno de los fines principales de la declaración patrimonial es la comparación del patrimonio declarado por el sujeto pasivo y la declaración de impuesto a la renta. El artículo 69 del Reglamento a la LRTI, señala la obligatoriedad de cumplimiento de presentar la declaración patrimonial para personas naturales e incluso aquellas que no desarrollan actividad económica.

En tal sentido, la sanción impuesta, posterior a la verificación de la contravención, se fundamenta en la falta de presentación de dicha declaración constituyendo un incumplimiento de la obligación formal del sujeto pasivo frente a la administración tributaria. Al respecto, es necesario analizar la configuración de la sanción por la falta de presentación de la declaración patrimonial amparada en los principios constitucionales tributarios y si la finalidad de la facultad sancionadora de la administración tributaria cumple en ejercer medidas correctivas que eviten evadir dicha obligación.

Respecto a la facultad sancionadora, el Código Tributario [CT] señala en su artículo 70 que, dentro de las resoluciones expedidas por la autoridad administrativa correspondiente, contendrán las sanciones pertinentes de conformidad con la ley. Dicha facultad sancionadora, corresponde el ejercicio de la administración tributaria de acuerdo con la configuración de la contravención. Las sanciones en materia tributaria se encuentran divididas en contravenciones y faltas reglamentarias, estas son contravenciones que constituyen violaciones a las normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales. De tal forma, el problema radica en el tratamiento que la autoridad tributaria ha estimado necesaria para la imposición de la sanción a las declaraciones patrimoniales y los presupuestos establecidos que respetarían la igualdad y proporcionalidad entre la sanción impuesta por la administración tributaria y la infracción cometida por el sujeto pasivo, por tanto, debe ser emitida de manera motivada, para el efecto, se estudiarán ocho sentencias emitidas por la Corte Nacional de Justicia que trataron causas relacionadas con la impugnación de la resolución sancionadora por concepto de declaración patrimonial.

Capítulo II: Marco teórico.

2.1 Antecedentes

2.1.1 Constitución de la República del Ecuador.

La Constitución es la norma suprema que, de acuerdo con la jerarquía normativa, se encuentra en el nivel más alto en la aplicación e interpretación de las normas jurídicas. Por tanto, cualquier actuación o actos del poder público deberán mantener y guardar estrecha relación con lo que dicta la Constitución, caso contrario, las actuaciones carecerían de eficacia jurídica (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Arts. 424, 425, 426).

En este sentido, el proceso administrativo sancionador debe guardar armonía con el marco constitucional de los derechos de protección que, para el caso en análisis se circunscribe al derecho al debido proceso y defensa en la garantía de la motivación:

“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza” // “7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:” // “1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”. (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art. 76).

De tal modo, la administración tributaria al iniciar un procedimiento sancionador deberá respetar el marco constitucional, pues le corresponde realizar un ejercicio motivado en observancia de los principios constitucionales como la proporcionalidad y la equidad como eje central para justificar la configuración de la infracción y sanción. La Corte Constitucional ha manifestado en atención a la sentencia 030-15-SIN-CC, caso 0012-15-IN (2015) que “debe entenderse que la proporcionalidad y equidad deben apreciarse como un solo concepto que denota justicia tributaria, toda vez que el elemento esencial de la equidad en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, solo puede cumplirse tomando en cuenta la aptitud contributiva de los propios contribuyentes del tributo” (p. 11).

Así, en atención a lo manifestado por Troya (2014) “(...) los principios tributarios no solo se entienden como la contrapartida de las garantías del contribuyente, sino como

condiciones necesarias al Estado en su conjunto para la aplicación de políticas integrales tendientes a la redistribución, estímulo del empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables” (p. 75-76). De ellos se desprende que los principios constitucionales ordenarán la relación “entre el Estado y los particulares en un marco de justicia dentro del ámbito de la interposición”. De acuerdo con Troya (2014) “La potestad tributaria produce una situación de subordinación de los administrados frente al Estado” (p.74); por lo tanto, la actuación de la administración tributaria se llevará a cabo en observancia del marco constitucional.

2.1.2 Código Tributario.

El Código Tributario [CT], (2022) en su capítulo segundo, denominado: de los deberes y atribuciones de la administración tributaria determina las siguientes facultades: “aplicación de la ley; determinadora; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos la de transacción dentro de los parámetros legales establecidos; y la recaudación de los tributos”. (CT, 2022, art. 67). Cabe manifestar que, la transacción surge como un método de mediación para solucionar las obligaciones no ejecutadas, introducida a partir de la reforma introducida en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID 19.

Para el ejercicio de las facultades de la administración tributaria, es necesario analizar la garantía de la motivación, que en el CT manifiesta que *la forma y contenido de los actos*, deberán ser motivados y deberá señalar de manera expresa tanto “la pertinencia y las normas o principios que invocan al emitir sus actos”. (CT, 2022, art. 81). Esto sin obviar, la legitimidad de los actos administrativos de la administración tributaria en razón la potestad atribuida por ley, como el ejercicio de la facultad sancionadora.

De esta forma, para que la administración tributaria ejerza su 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” (CT, 2022, art. 70). La medida prevista por la ley deberá someter a análisis, si, este lineamiento cumple o no con el criterio de la proporcionalidad determinada en la normativa constitucional. Las palabras “en la medida previstos en la ley” limita a la administración tributaria en tanto no puede ejercer funciones que

no han sido previstas en la normativa, ni sancionar más allá de lo permitido, como señala el autor:

[...] si bien gozan de legitimidad pues el principio en el campo tributario dispone que todo acto que emane de la administración tributaria goza de legitimidad esto es, son actos legítimos que están orientados dentro de un marco jurídico que rige las relaciones jurídico tributarias, (sic) esta presunción de legitimidad no puede ser entendida con un sentido amplio ya que gozando de la facultad reglamentaria de la que esta investida la administración tributaria no puede irse contra el ordenamiento jurídico vigente [...] (Parra, 2010).

Respecto al derecho administrativo sancionador, la Corte Constitucional Colombiana lo define como:

[u]n instrumento de autoprotección, en cuanto contribuye a preservar el orden jurídico institucional mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia contribuye a la realización de sus cometidos (Sierra, 2019, p. 7).

Concepto que será analizado en el apartado 2.3 de este proyecto.

2.1.3 Decreto No. 1051.

El Decreto No. 1051, publicado el 15 de mayo de 2008, decretó el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno e incluyó la presentación de la declaración patrimonial destinada a personas naturales, con modificaciones a la normativa tributaria ecuatoriana. En la LRTI, se incluyó la definición de la información patrimonial del sujeto obligado. De tal forma el cuerpo normativo señala:

Art. 40-A.- Información sobre patrimonio. - Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración (Reglamento para Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno [LRTI], 2004, art. 40-A).

2.1.4 Reglamento para Aplicación de la LRTI.

De acuerdo con el Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, esta declaración, se realizará considerando toda la información de la persona, así como el porcentaje que le corresponde de la sociedad conyugal e hijos no emancipados, de ser el caso. Quienes mantengan sociedad conyugal o unión de hecho deberán presentar una declaración

conjunta en el caso de que sus activos comunes superen el valor equivalente a 40 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta. Sin embargo, si cualquiera de los cónyuges o convivientes mantuviere activos fuera de la sociedad conyugal o unión de hecho, la declaración tendrá que ser individual, y contendrá los activos y pasivos individuales, así como la cuota en los activos y pasivos que formen parte de la sociedad conyugal o unión de hecho. De esta manera, el artículo hace una definición de lo que debe entenderse por patrimonio, conceptualizada como la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos. (LRTI, 2010, art. 69).

En este apartado, es importante destacar que esta obligación no la debe satisfacer únicamente el contribuyente, sino, las personas que no desarrollan actividad económica. La única condición que el sujeto obligado debe cumplir es que el total de activos supere el monto equivalente a 20 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, así, dicha condición se transforma en una obligación formal del sujeto pasivo.

2.1.5. Definición de Declaración Patrimonial

En este orden de ideas, la declaración patrimonial, de acuerdo con el Glosario de Términos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), conceptualiza al patrimonio como la “Parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos”. (Normas Internacionales de Contabilidad, 2020). Así mismo, el patrimonio es definido como “Conjunto de bienes muebles e inmuebles justificados como propiedad de un individuo” (Orozco Felgueres Loya, 2020, p.1). De acuerdo con la Enciclopedia Jurídica la declaración patrimonial

[...]constituye un deber del obligado tributario que consiste en la manifestación o el reconocimiento espontáneo ante la Administración tributaria de la existencia de circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible o exigidos por el deber de colaboración, y tiene por función iniciar el procedimiento de gestión u otros procedimientos tributarios (Enciclopedia Jurídica, 2020).

De tal forma, el patrimonio prevé bienes (activos, pasivos) que superen el límite establecido por la ley. En este punto, de acuerdo con la definición propia de la administración tributaria, el fin de la declaración patrimonial es la de informar al fisco y controlar al contribuyente respecto a la masa de bienes en su posesión, para prevenir una posible ocultación de bienes. Respecto a este fin, manifiesta Novoa (2016): “[...] ese fin deba lograrse a través de una obligación tributaria, como es una declaración y que esa declaración, por definición,

obligación accesoria de una obligación principal, tenga como fundamento exclusivo el control, al no estar al servicio de una obligación recaudatoria” (p. 263).

En este sentido, De la Vega (2006) manifiesta que “[...] la eficacia de la fiscalización depende directamente de la capacidad disuasiva de la Administración Tributaria, la que se resume en la probabilidad de detectar el incumplimiento tributario de los contribuyentes [...]” (p. 121). Legislaciones similares han determinado la obligatoriedad de la presentación de determinada información relacionada con el patrimonio, con una finalidad de control preventivo fiscal que busque minimizar acciones de ocultamiento de información. No concuerda en que se encuentre instrumentado o requerido a través de una declaración, que si bien es una aceptación expresa, una declaración de voluntad del contribuyente a la administración tributaria, este tipo de información debería ser otorgado ya sea como un Anexo al Impuesto a la Renta o un documento aparte, para cumplir con la política fiscal tributaria, como el financiamiento, la redistribución de ingreso, la generación de incentivos para la inversión.

Entonces se entiende que, la declaración patrimonial cumple la función de corroborar o comprobar que la declaración de impuesto a la renta presentado por el sujeto pasivo corresponda a su realidad económica. Para tal efecto, De la Vega (2006) manifiesta que “cualquier requerimiento de información masiva a los contribuyentes debe efectuarse a través de una descripción clara y precisa de la información que se requiere con indicación de una fecha de entrega razonable y de acuerdo con el volumen de información requerido” (p. 122).

En atención al párrafo *supra*, y como se ha desarrollado los antecedentes de este trabajo, la administración tributaria se informa mediante una declaración, cuya finalidad es demostrar el patrimonio del sujeto obligado, satisfaciendo su obligación de informar y la administración tributaria, de ser informada. Sin embargo, la omisión de esta obligación acarrea una multa pecuniaria. Si bien el efecto de la declaración patrimonial en el Ecuador es informativa, debido a que se configura como una obligación formal, su omisión acarrea una sanción por parte de la administración tributaria, y es en este punto que el presente proyecto de investigación va a desarrollar. Señala Tossi (2020) que en “[...] el Ecuador vemos que no existe dentro de la normativa tributaria una definición que pueda darnos [...] un parámetro de lo que significa el alcance de la declaración patrimonial, sino más bien únicamente establece la obligatoriedad de hacerlo [...]” (p. 14).

2.1.6 Declaración Patrimonial en el Ecuador

En el Ecuador, la declaración patrimonial fue incorporada a la normativa tributaria una vez que se publicó el Decreto No. 1051, de 15 de mayo de 2008, analizado en el apartado 2.1.4 *supra*. La creación de la obligación informativa del contribuyente, en presentación de la declaración patrimonial, fue parte de dichas reformas. Para el efecto, la LRTI dispuso en el artículo 40 A, bajo el acrónimo “Información sobre patrimonio” que “Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración” (LRTI, 2010, art. 40.a). Esta obligación, de acuerdo con el Reglamento de Aplicación de la LRTI, y en atención a la Resolución No. NAC-DGER2008-1510 – 135, publicado en el Registro Oficial el 06 de mayo de 2009, determinó como sujetos obligados de la presentación de esta declaración, a las personas naturales y extranjeras que al primero de cada año, mantengan un monto total de activos superior a \$100.000 (cien mil dólares de los Estados Unidos de América).

A partir de la presentación de esta información, la Administración Tributaria, tiene la atribución de verificar la información personal del contribuyente y efectuar un ejercicio comparativo entre la declaración de impuesto a la renta presentado, versus, la declaración patrimonial, que no genera ningún tipo de impuesto a pagar. Al respecto, varios autores señalan que “La información requerida debe ser relevante fiscalmente, no podrá sobrepasar los límites del contenido esencial del derecho constitucional a la intimidad y deberá aplicarse respetando las exigencias del principio de proporcionalidad” (Novoa, 2016, p.260). La presentación de información se encuentra vinculada directamente con la disposición del artículo 2 numeral 9 de la Ley de Creación del SRI, que, bajo el título “Facultades” que determina su número 9: “9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley [...]”.

En el transcurso del tiempo, han suscitado diversas reformas a las resoluciones administrativas emitidas por el Servicio de Rentas Internas, que regulan la aplicación, conformación y presentación de la declaración patrimonial, adoptando nuevos lineamientos, reformando la configuración del patrimonio, así como su formulario para su presentación. En

este sentido, la Resolución del SRI No. NAC-DGERCGC17-00000310, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 8 de 6 de junio de 2017, establece en su artículo 2 como sujetos obligados, a las personas nacionales, naturales y extranjeras que “[...] al primero de enero de cada año superen los límites establecidos en el Reglamento para la Aplicación de la LRTI [...]”, en concordancia con el reglamento señalado, su artículo 69 dispone que el sujeto obligado que sobrepase las 20 fracciones básicas desgravadas de Impuesto a la Renta, deberá presentar la declaración patrimonial correspondiente. Por otro lado, de acuerdo con el artículo 3 de la Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000310, se estableció los componentes que integran el patrimonio, dejando atrás un “criterio” para la valoración de los bienes y derechos que conformaron el patrimonio, adaptándolo a epígrafes detallados de activos y pasivos, tomando en consideración los mecanismos de valoración a los sujetos obligados o no, a llevar contabilidad. En cuanto a los sujetos obligados a llevar contabilidad, destaca la importancia de aplicar una la técnica contable aplicable para el efecto, “valor neto en libros”.

Por otro lado, las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad aplican diversos tipos de lineamientos al momento de registrar su información, incluyendo contenido minucioso. Una diferencia elemental, son los criterios de registro de los derechos representativos de capital y su clasificación, determinando que los valores deberán ser registrados al valor bursátil, valor patrimonial proporcional, dependiendo el caso; clasificándolos en valores, fideicomisos, fondos de inversión. Dicha modificación, dista en suma a las disposiciones de los títulos valor contenidas en la Resolución No. NAC-DGER2008-1510 – 135, las cuales señalaban que el valor de dichos títulos atendía a dos situaciones: al valor de apertura atribuido, para aquellos que cotizan en Bolsa de Valores, y a su valor comercial, o valor de mercado en cada caso.

2.1.7 Tratamiento a la declaración patrimonial en otras legislaciones

A continuación, se presenta un breve resumen de el tratamiento que otras legislaciones han otorgado a la declaración patrimonial.

En España

La legislación española otorga el tratamiento de impuesto al patrimonio a las personas físicas, según (Vasco, 1997) “es un tributo de carácter directo, personal, general, progresivo y complementario del I.R.P.F. que recae sobre el patrimonio neto de las personas físicas”. (pág.

651). Respecto a este concepto, existe una discrepancia en cuanto a la palabra “neto”, como parte del hecho imponible de este impuesto. Según los autores (Queralt , Lozano Serrano, & Tejerizo López, 2017) “Constituye el hecho imponible la titularidad del patrimonio por el sujeto pasivo en el momento del devengo. La ley añade incorrectamente el calificativo “neto”, lo que constituye una tautología, ya que el vocablo patrimonio contiene intrínsecamente la sustracción de las deudas o pasivo, siendo un concepto residual de riqueza, es decir, equivale al valor resultante o diferencial entre el activo y el pasivo y tales valores han de venir referidos al momento del devengo (...)” (pág. 481). Entre las necesidades para la creación de dicho impuesto, radica según Domingo Carbajo Vasco que: “Desde el punto de vista de la eficacia en la gestión del sistema tributario: - elemento de control de rentas y transmisiones patrimoniales. - instrumento de causal. // Desde el punto de vista de la suficiencia del sistema tributario: - capacidad recaudatoria adicional” (pág. 642).

En Colombia

En esta legislación, el impuesto al patrimonio según Álvaro Camacho Montoya (sección El impuesto al patrimonio, como principal o complementario del impuesto sobre la renta) señala que la necesidad de la configuración de este impuesto recae en que “(...) la renta, de manera aislada, no configura un índice completo de la capacidad económica o contributiva” (pág. 675). (Libro denominado: El impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado. Reflexiones para Colombia. Homenaje al Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga. Editorial: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá, Colombia, (2008). Es impuesto que se creó de manera periódica, aplicado para determinados períodos fiscales, sin embargo, el 17 de noviembre de 2022, a través de la Reforma Tributaria 2022, se aprobó el impuesto al patrimonio, cuya característica es su permanencia, y principalmente grava a personas naturales con un patrimonio líquido.

En Argentina

En Argentina este impuesto se denomina “impuesto sobre los bienes personales”. Según el CEPAL “el impuesto se estableció a comienzos de los años noventa, con carácter de emergencia, por un período de nueve años”. El impuesto grava activos o patrimonio bruto, con determinadas exenciones aplicado a personas naturales domiciliadas en el país y en el exterior.

En Uruguay

Este país denomina al impuesto como “impuesto al patrimonio”, se diferencia ya que los sujetos pasivos de este impuesto son las personas naturales y físicas. De tal modo, “las personas físicas pagan el impuesto solo respecto del patrimonio no incluido en el de las personas jurídicas. Una

particularidad del caso del Uruguay, no observada en otros países, es que se grava solo el patrimonio de los residentes ubicado en el territorio nacional, lo que puede favorecer la elusión mediante la transferencia del patrimonio al exterior

Como se aprecia, en otras legislaciones de Latinoamérica y en el caso de España, la declaración patrimonial se configura como un impuesto y no un documento informativo. Respecto al análisis de este trabajo, no es posible realizar una comparación debido a que su fin difiere del objetivo ecuatoriano, que es únicamente el control hacia el sujeto pasivo de su patrimonio, y, por tanto, que exista una correlación y realidad económica al compararlo con la declaración de impuesto a la renta.

De tal modo, a continuación, se presenta una tabla de la legislación comparada respecto a la declaración patrimonial:

Características	España	Colombia	Argentina	Uruguay	Ecuador*
Base imponible / Tasa progresiva.	Patrimonio neto./ 0,2% y 2,5%.	Patrimonio neto / 1.0%.	Patrimonio bruto, no permite deducción de deudas. / 0,5% al 1,25.	Patrimonio Neto. /0,3% al 0,6.	Patrimonio neto. Tarifa establecida en la ley.
Sujeto obligado personas físicas	Residentes y no residentes (respecto a activos situados en España).	Residentes y no residentes	Residentes y no residentes por bienes situados en el país y el exterior.	Residentes ubicados en territorio nacional. Aplica a personas jurídicas.	Residentes y no residentes. Aplicó a personas jurídicas.
Exención	Si	Si	Si	Si	No.

Fuente: M. Jorratt, Impuestos sobre el patrimonio neto en América Latina, serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 218 (LC/TS.2021/117), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021.

*Ecuador generó una contribución temporal por la afectación de la pandemia COVID 19 con afectación al patrimonio.

Al respecto, cabe señalar que la declaración patrimonial como impuesto, únicamente ha sido aprobado en el Ecuador como parte de una contribución especial. Otros países de la región, han mantenido este impuesto de manera directa, sin que medie una temporalidad como en el caso ecuatoriano. La mayor comparación entre estos países radica en que en Ecuador, la declaración patrimonial se mantiene como una obligación de carácter informativo, mientras que en otros países se lo considera como una obligación de carácter tributario, que debe ser satisfecho en cada ejercicio fiscal.

2.2 Derechos y obligaciones del sujeto pasivo.

Los deberes formales de los contribuyentes o responsables se definen a partir de la disposición del literal d) y e) del numeral 1 del artículo 96 del CT, entre sus obligaciones, radica la presentación de las declaraciones correspondientes, y cumplir con sus deberes específicos. En cuanto a la obligación formal, “La denominación obligaciones formales se ha aplicado preferentemente a aquéllas que deben cumplir los sujetos pasivos y tienen relación directa con la obligación tributaria” (Troya, 2014, p. 2). La legislación parte de una definición general, para las obligaciones del contribuyente.

En el caso de estudio, la obligación de la presentación de la declaración patrimonial fue regulada inicialmente en la resolución NAC-DGER2008-1510, emitida por el SRI; que, en el tiempo, modificó su forma y fondo para concatenar los parámetros establecidos en la resolución No. NAC-DGERCGC17-00310, que parte de la motivación para la presentación de la declaración, el inciso duodécimo, dispone: “Que es necesario estandarizar los mecanismos de valoración de los activos, así como realizar cambios en la estructura de la declaración patrimonial para obtener información más precisa para efectos de control tributario”. De acuerdo con la mencionada resolución, toda persona natural nacional, extranjera, residente en el Ecuador, incluyendo aquellas que no realicen actividades económicas, se encuentran sujetas a presentar el anexo a la declaración patrimonial, siempre que cumplan con el requisito de mantener o superar las 20 fracciones básicas desgravadas en su patrimonio.

Ahora bien, los derechos del sujeto pasivo radican en el artículo 30.1 del Código Tributario. Parte del ejercicio de los derechos que le asiste, reside en ser informado y asistido oportunamente por parte de la administración tributaria. En cuanto a la resolución NAC-DGERCGC17-00310, su artículo 1 establecerá entre otros, “[...] los mecanismos de valoración, plazos y sanciones para la presentación de la declaración patrimonial de personas naturales [...]”.

Estos derechos, implican también activar un mecanismo de defensa cuando un sujeto pasivo se ve afectado por las resoluciones emitidas por la administración tributaria. Es un derecho del contribuyente afectado, accionar su derecho a la defensa, en atención a los medios de impugnación que la ley prevé para el efecto. El CT, respecto al concepto de reclamante, deduce en su artículo 115 que:

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

En este sentido, los contribuyentes podrán interponer acciones legales en contra de las actuaciones de la administración tributaria, como la emisión de sanciones por contravención o faltas reglamentarias. De tal modo, el afectado podrá recurrir a “[...] los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece este Código” (Código Tributario, 2021, art. 364).

La disposición general segunda de la resolución NAC-DGERCGC17-00310 señala que “De conformidad con el Código Tributario. El cumplimiento de la sanción no exime de la obligación de presentar la declaración patrimonial”. Por lo que es indispensable, cancelar aquellos valores pendientes de pago, más la presentación de la declaración patrimonial.

Así, la certeza del cumplimiento de la obligación formal del sujeto pasivo radica en declarar su información, que, de no ser cumplida, estará sometido al ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria. No obstante, dicha actuación es reglada, y, en atención al derecho a la seguridad jurídica y a la garantía de la motivación, deberá prever un mecanismo previo, claro, público y motivado, que determine qué tipo de reglas le serán aplicadas al sujeto obligado. En cuanto a la emisión del acto sancionador, deberá contener todos los insumos de información necesarios que determinen el cometimiento de la supuesta contravención.

2.6 Medios de impugnación

A continuación, se presentan los mecanismos legales que los sujetos obligados pueden activar al ser notificados con una actuación de la administración tributaria:

2.6.1 Vía Administrativa

Todo acto administrativo es susceptible de ser impugnado ya sea por la vía administrativa o vía judicial, esto debido a que “[...] en su calidad de acto productos de efectos jurídicos directos, puede ser impugnado mediante recursos administrativos o acciones y recursos judiciales”. (Dromi, 2014, p.1). De tal modo, nuestra legislación dispone que, para acudir a la vía judicial, será necesario agotar todos los recursos administrativos, de ahí que primero se deba proponer la reclamación ante la autoridad que emanó el acto impugnado.

El Código Tributario, señala que el reclamo es propuesto cuando un contribuyente, responsable o tercero se sintiere afectado por el acto administrativo emanado por la administración tributaria, así el artículo 364 del Código Tributario establece que “el afectado con la sanción por contravenciones o faltas reglamentarias podrá deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece este Código”. En este sentido, la resolución sancionadora puede ser impugnada en una primera etapa, a través del reclamo administrativo, en el término de 20 días contados a partir del día siguiente a la notificación de dicha resolución. Existirá un término para la presentación de pruebas de descargo, así como el plazo de 120 días para que la administración resuelva la solicitud de reclamo del contribuyente. Posteriormente, si el contribuyente no está de acuerdo en todo o en parte con el acto administrativo firme o resolución ejecutoriada, puede proponer ante la misma vía administrativa un recurso de revisión.

“[...] tiene un carácter extraordinario y que por tanto, no es un recurso administrativo sino más bien una potestad facultativa extraordinaria de la Administración Tributaria, el cual puede instaurarse a instancia de los interesados o de oficio, el mismo que se sustanciará mediante un expediente sumario, previo informe del Departamento Jurídico; también manifiesta que una vez revisado el acto administrativo sujeto a examen, la autoridad competente podrá confirmar, invalidar, modificar o sustituir el acto revisado [...]” (Corte Nacional de Justicia [CNJ], Recurso No. 568-204).

De tal modo, al ser este recurso una facultad extraordinaria de la administración tributaria, su presentación no suspende los efectos del acto administrativo recurrido, por tanto,

incluso si no se llegare a presentar, el afectado puede proponer una impugnación, en vía administrativa.

2.6.2 Demanda contencioso-tributaria

La resolución sancionadora por falta de presentación o presentación tardía de la declaración patrimonial puede ser impugnada en vía contenciosa tributaria en atención al artículo 364 del Código Tributario referido en el párrafo supra. Esto quiere decir que aquellas controversias suscitadas entre el contribuyente y la administración serán resueltas por un órgano jurisdiccional en materia especializada, que resolverá dichas desavenencias en atención a los argumentos de derecho, hecho y pruebas que ambas partes presenten. De la decisión adoptada por el órgano jurisdiccional (Tribunal Contencioso Tributario en la actualidad), puede proponerse tanto recursos horizontales y verticales, como lo es el recurso de casación.

2.6.3 Recurso de Casación

La Constitución de la República del Ecuador (2021), art. 178 dispone que “sin perjuicio de otros órganos con iguales potestades reconocidos en la Constitución, son los encargados de administrar justicia [...] 1. La Corte Nacional de Justicia”. La Corte Nacional de Justicia que es conformada por un número determinado de jueces, y salas especializadas en atención al Código Orgánico de la Función Judicial, velará por la administración de justicia, en este caso a través de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. Los jueces de la Sala Especializada conocerán y resolverán aquellos recursos de casación interpuestos tanto por el contribuyente, responsable o afectado, así como por la administración tributaria. Así mismo, “Según el autor ecuatoriano Santiago Andrade Ubidia [...] la transformación de la Corte como administrador de justicia a un órgano de control para la defensa del Derecho objetivo y unificado de la jurisprudencia, regulando la correcta interpretación del Derecho (Cfr. Andrade Ubidia, Santiago. La Casación Civil en el Ecuador. Fondo Editorial, Quito. 2005, p. 18.)” (Santamaría, D., 2014, p. 71). Cabe señalar que el recurso de casación es una demanda en contra de la sentencia de primera instancia.

Una vez analizados los medios de impugnación, y comprender las obligaciones y derechos del sujeto pasivo, para entender la falta de motivación de la emisión de las resoluciones sancionadoras, es necesario abordar lo siguiente: i) Actuación de la administración tributaria ii)

Configuración de la infracción tributaria iii) Procedimiento administrativo sancionador iv) Análisis de los parámetros de motivación según la Corte Nacional de Justicia.

2.3 Actuación de la administración tributaria

La actuación de la autoridad tributaria se materializa a través de actos administrativos que producen efectos jurídicos tanto para la administración como para el sujeto pasivo o contribuyente o responsable. La doctrina, señala que el acto administrativo se define como “[...] una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa apta para producir efectos jurídicos individuales en forma inmediata” (Pérez, Manual de Derecho Administrativo, 2020). En este sentido, el acto administrativo comprende la acción que “[...] crea, modifica o extingue una situación jurídica individual” (Pérez, Derecho Administrativo, 2009). En relación con esta definición, y como referencia, el Código Orgánico Administrativo (COA), define al acto administrativo como “[...] la declaración unilateral de voluntad, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa” (COA, 2019, art. 98).

De la misma forma, son “manifestaciones unilaterales generales, que “no se agotan con su cumplimiento” (Pérez, 2020, p.66). Respecto de la manifestación unilateral de la administración, conviene manifestar que “En el acto administrativo, la emanación y el contenido de toda declaración dependen de la voluntad de un solo sujeto de derecho: el Estado o ente público no estatal, en su caso” (Dromi, 2014, p.37). Cabe señalar que el sujeto activo será “[...] el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe de tributo” (Valdés, 1996, p.309). En la legislación ecuatoriana, las actuaciones de la administración tributaria se regulan de acuerdo con la disposición del artículo 81 del CT:

“Art. 81.- Forma y contenido de los actos. - Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley”.

La actuación de la administración pública establece diversas acciones entre las cuales la doctrina señala que “[...] la Administración puede imponer directamente sanciones, las que legalmente no se configuran en "penas"” (Vergara Blanco, 2004). El autor señala que, para entender el derecho administrativo sancionador, es necesario distinguir entre la pena de carácter

penal y la sanción de tipo administrativo. La pena, radica en una sanción grave que tiene un efecto considerable en la libertad de las personas, mientras que la sanción administrativa la considera menos gravosa, pues afecta únicamente al patrimonio y no la libertad de persona. De manera similar,

[...] la potestad sancionadora de la Administración es *ius puniendi*, lo cual comporta la imposibilidad de desconocer o quebrar los principios esenciales comunes a todo el ordenamiento punitivo. Es así como la peculiaridad del Derecho sancionador administrativo respecto del Penal, y la especialidad del Derecho sancionador tributario respecto del administrativo general, tiene como límite en el reconocimiento de dichos principios cuyo contenido esencial no puede sacrificarse [...] (Sánchez Huete, 2019, p. 255).

En este sentido, la doctrina señala que “El *ius puniendi* del Estado ha sido definido como el poder que ostentan las autoridades, no solo penales, sino también administrativas, para el adecuado funcionamiento del aparato estatal (...)” (Ramírez-Torrado & Aníbal-Bendek, 2022). Respecto al *ius puniendi* estatal, cabe realizar una diferenciación con la materia contencioso tributario, así, “Esta facultad sancionadora de la administración se diferencia de la penal, pues busca que no se quiebren los deberes que tienen los administrados con la administración; la multa es la sanción más emblemática y nunca la privación de la libertad, y sus actos pueden ser revisados por la jurisdicción” (Ramírez-Torrado & Aníbal-Bendek, 2022).

Por lo que, la actuación de la administración se enfoca en la determinación de una posible sanción hacia el sujeto obligado que inobserva sus deberes formales. Esto, reside en la facultad y competencia que la ley confiere a la administración tributaria. La doctrina ha manifestado que: “El Derecho administrativo sancionador, en cambio, parece más apropiado para limitar y corregir aquellas conductas que, sin lesionar inmediatamente bienes jurídicos, generan riesgos o generan costes sociales censurables” (Rivero Ortega & Granda Aguilar, 2017). Para que la potestad sancionadora sea aplicable, es necesario que exista la configuración dentro del principio de tipicidad que “[...] implica que un determinado efecto jurídico se produce sólo cuando se verifica el presupuesto descrito en una norma con este fin” (Álvarez, 2016, p.10). Es decir, la potestad tributaria sancionadora será aplicable cuando exista el incumplimiento de una obligación o deber formal tipificado en la normativa, a ser cumplido por parte del sujeto obligado.

2.3.2 Potestad sancionadora

Conviene señalar en este apartado, que la caracterización de la potestad tributaria sancionadora de acuerdo con la doctrina “[...] es la capacidad potencial de obtener

coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención [...]” (Villegas, H., 2001, p. 186). De igual forma, la potestad sancionadora de la administración tributaria “[...] se deriva del propio ejercicio de sus funciones pues estando dentro de un Estado de derecho; este, por la soberanía que ejerce, otorga a la administración tributaria la facultad principal de la recaudación de tributos para financiar el gasto social [...]” (Pérez, T. 2021, p. 127).

Parte de los deberes formales de la administración tributaria radica el ejercicio de aplicación de “la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos” (Código Orgánico Tributario [CT], 2005, art. 67). De ello se determina que, la administración tributaria ejerce su potestad dentro del límite de la norma. De tal modo, ordena el cumplimiento del principio de legalidad el cual “[...] significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (“nullum tributum sine lege”)” (Villegas, H., 2001, p. 190). En cuanto a las actuaciones vinculadas a la sanción en materia tributaria, estas se sujetarán estrictamente a lo tipificado en el ordenamiento jurídico, así:

El principio de legalidad – dice García Belsunce – constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de leyes, y que contiene una norma jurídica (aut. cit., Temas de derecho tributario, p.78). (Villegas, H., 2001, p. 190).

En el Ecuador, la potestad sancionadora de la administración tributaria radica en el artículo 67 del Código Tributario, mediante el epígrafe “Facultades de la Administración Tributaria”, que, con base a un proceso previo, verificará el cumplimiento o inobservancia de los deberes y obligaciones formales del sujeto pasivo. En el caso de la declaración patrimonial, la administración tributaria deberá verificar motivadamente, si existe o no una sanción por contravención, es decir, si el sujeto pasivo cumplió o no con los criterios descritos en la Resolución NAC-DGERCGC17-00310.

Inicialmente, la Administración Tributaria debe ser competente para conocer e iniciar el procedimiento administrativo pertinente. De manera general, los actos administrativos presumen de legitimidad, entendida como “[...] la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, dictado en armonía con el ordenamiento jurídico” (Dromi, 2014, p. 118). Por otro lado, y pese a esta presunción, no es menos cierto que para que exista un correcto ejercicio de las facultades conferidas por ley, se deberá verificar no solo la competencia de la autoridad tributaria, también, dichas actuaciones deberán constituir actos debidamente motivados.

2.4. Configuración de la infracción tributaria

La administración tributaria con base en los artículos 60, 67, 70 y 355 del Código Tributario podrá establecer de oficio, las sanciones correspondientes precisando el tipo de infracción cometida, en atención a la facultad sancionadora. Esta acción se regirá mediante un procedimiento administrativo, como el inicio del procedimiento sumario y la emisión de la resolución sancionadora.

Una vez comprobada la actuación u omisión del sujeto obligado, y en base a la tipificación de la sanción, la administración tributaria deberá exclusivamente atenerse a la normativa, leyes y reglamentos de carácter tributario previamente establecidos, garantizando así que, no exista por parte de la administración tributaria, una potestad discrecional que actúe en detrimento de los derechos de los contribuyentes. De tal modo, se deberá realizar un análisis normativo y fáctico entre los hechos cometidos y las medidas previstas en la ley, con la finalidad de imponer las sanciones correspondientes a los sujetos obligados que incumplan sus obligaciones formales, en este caso, por la falta de presentación de la declaración patrimonial o la presentación tardía. La doctrina manifiesta que “en el ámbito sancionador tributario son frecuentes las tipificaciones imprecisas y ambiguas, las fórmulas abiertas o en blanco, que muchas veces impiden conocer a ciencia cierta cuales (sic) son las conductas sancionables a partir de la simple lectura de la norma que consagra el tipo (Zornoza Pérez & Muñoz Martínez, 2010)”.

Anteriormente, el Código Tributario incluía como parte de las infracciones tributarias a los delitos. Así, la disposición de un delito, de acuerdo con Pérez Valencia (2021) “[...] suponía la existencia de dolo o culpa, y la condición *sine qua non* de la existencia de la cuantía del tributo adeudado, caso contrario no podría existir perjuicio al fisco” (p. 129). El delito tributario:

“[...] es de aquellos económicos en donde el cumplimiento de las normas tributarias – diseñadas en las leyes y normas principales – es su principal motivación. En este tipo de delito no existe un derecho o bien personal protegido, sino que el bien protegido es de aquellos derechos sociales que atañen a toda la sociedad en general.” (Pérez Valencia, 2021, p. 132).

El Código Tributario (2021) establece la clasificación de la infracción, su artículo 315 dispone que “Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias”. De acuerdo con Pérez Royo (2012) “son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de

negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la ley” (p. 424). De igual forma, la infracción se define como: “[...] toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales”. (De la Garza, 2000, p.880). Es importante resaltar que las acciones sancionables serán únicamente aquellas que se encuentren tipificadas en la ley y no otra, así el cometimiento de infracciones tributarias involucra el cometimiento de una conducta prohibida en el ordenamiento jurídico “[...] ya sea por acción u omisión dolosa o culposa, relacionada con el incumplimiento de obligaciones tributarias sustanciales o formales” (Solíz Gonzáles, 2015, p.355).

Al respecto, el Código Tributario define a la contravención como “las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes.” Mientras que, el mismo artículo señala que una falta reglamentaria constituye “las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general”. Así, las normas adjetivas y los deberes formales se entenderán escritas y, las faltas reglamentarias se referirán a aquellos deberes de carácter general que su mero incumplimiento constituye en sí una infracción. En cuanto a las normas adjetivas, estas serán aquellas que determinan la forma en la cual se lleva a cabo un proceso, es decir la actividad jurisdiccional (ejercicio de la función pública).

Así mismo, el artículo 348 del Código Tributario (2021) respecto a las contravenciones determina lo siguiente:

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

De acuerdo con la normativa tributaria, las infracciones pueden ser realizadas tanto por los contribuyentes, responsables, terceros, incluyendo a los funcionarios públicos que *violen* la normativa tributaria o realicen acciones que eviten la verificación o fiscalización de su actuación u omisión. Para entender esta violación, de manera breve, la normativa tributaria ha señalado determinadas obligaciones que todo sujeto obligado debe cumplir, estas, se encuentran tipificadas en el Código Tributario, artículo 96. De tal modo:

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

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

- b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;
- c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;
- d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,
- e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.

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

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

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente” (Código Tributario, 2019, art. 96).

Para efectos del presente trabajo, la obligación que debe satisfacer el contribuyente versa en presentar las declaraciones que correspondan.

2.4.1 Infracción tributaria

El Código Tributario ha clasificado a las infracciones tributarias en faltas reglamentarias y contravenciones. Para la configuración de una contravención, el presunto infractor, no necesitará realizar actos ulteriores ni dolosos contra la administración tributaria, bastará presentar fuera de los plazos previstos, su declaración patrimonial.

Para que una infracción tributaria se configure es necesario que la acción u omisión inobserve una norma reglamentaria 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. En este caso la obligación de la presentación de la declaración patrimonial fuera de los plazos previstos constituirá razón suficiente para configurar una contravención, tal como lo determina la norma tributaria. Para la configuración del ilícito tributario bastará la transgresión de la norma, y es necesario que recaiga en una conducta sancionada por la administración tributaria, así lo determina el CT.

2.4.2 Procedimiento tributario sancionador

La sanción en materia tributaria, acorde a la acción u omisión cometida por el contribuyente “[...] son el medio coercitivo con que cuenta la norma jurídica para forzar su cumplimiento en caso de que el gobernado incumpla con sus obligaciones” (Eloisa, 2007, p.4). Toda vez que una sanción debe ser aplicada conforme a la ley, es necesario referirnos a la reserva de ley la cual “[...] debe ser de observancia inexcusable por el legislador ordinario, debido a que deviene de la Constitución [...] el Estado solamente puede ejercitar legítimamente sus potestades normativas por conducto del Poder Legislativo” (p. 265); ya que no se puede vulnerar derechos constitucionales en la determinación de una conducta atípica y sobre todo si dicha conducta es sancionable. De tal modo, en atención al principio de legalidad y tipicidad, la administración tributaria atenderá su actuación a lo estrictamente tipificado o escrito, para determinar una posible sanción.

El derecho administrativo sancionador, aplica en este caso, a partir de las actuaciones administrativas de oficio, así lo determina el artículo 316 del CT:

“Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso” (Código Tributario, 2019, art. 316).

Cabe señalar que el proceso sancionatorio deberá respetar las garantías establecidas en el marco de la Constitución. Este acto de verificación deber ser limitado al marco de las potestades y facultades que posee el funcionario público, dirigido a los administrados. De tal forma, un procedimiento administrativo que determine derechos u obligaciones debe iniciar en atención al derecho a la defensa, distinguido por ser un derecho constitucional, en apego a los principios que rigen a la materia tributaria, entre ellos: el principio de igualdad, legalidad, proporcionalidad e irretroactividad.

En este sentido, el procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria relacionado a la regulación del deber formal del contribuyente o responsable, se instruye a partir del inicio del sumario, así lo dispone el Código Tributario en su artículo 363, al señalar que cuando existiese la comisión de una contravención o falta reglamentaria se deberán tomar las medidas necesarias para su comprobación a través del procedimiento sumario, notificando para el efecto al supuesto infractor, otorgando el término de cinco días para ejercer su derecho a la

defensa y la práctica de pruebas de descargo. Una vez concluido el término probatorio, la administración tributaria dictará la resolución pertinente cuyo contenido deberá encontrarse debidamente motivado, incluyendo la sanción aplicable, ya que esta última será la consecuencia y medida de reparación que reciba la administración tributaria por la actuación u omisión del sujeto obligado.

En este sentido, la administración tributaria ejerce su facultad sancionadora a través de los directores zonales y provinciales que, dentro de su respectiva jurisdicción ejercerán las funciones encomendadas que el CT asigna al director general del SRI. Para el efecto, “[...] ni el denunciante de esos hechos a la Administración, ni el administrado interesado en esclarecer los hechos y la determinación de los responsables, están legitimados para iniciar el procedimiento sancionador. Se inicia siempre de oficio por la Administración [...]” (Gosálbez Pequeño, 2013). Esto, en función de la potestad sancionadora que tiene la administración tributaria.

Al respecto, la actuación previa por parte de la administración tributaria deberá encontrarse igual de motivada. Es decir, debería contener la información suficiente y los elementos necesarios que permita conocer al supuesto infractor cual es la omisión o los supuestos que configuran la acción cometida para poder desvirtuarlo en su etapa probatoria.

2.4.6. Análisis de la resolución sancionadora

Para efectos de análisis académico, de manera ejemplificativa, y en atención al método de la teoría fundamentada, se revisó el contenido de una resolución sancionadora por contravención emitida por la Dirección Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas, a un sujeto pasivo dentro del ejercicio fiscal 2019, con la finalidad de explicar su contenido y su relación con lo que la Corte Nacional de Justicia ha determinado en cuanto a la motivación y el principio de proporcionalidad. Dicha Resolución se encuentra adjunta al presente proyecto de investigación en calidad de Anexo 1. La información que identifica a dicha resolución, así como la información personal del sujeto pasivo ha sido suprimido, por constituir información de carácter reservada, que limita su publicidad.

La resolución sancionatoria contiene la competencia de la administración tributaria debido al ejercicio de la facultad sancionadora tipificada en el Código Tributario y a través de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas que ejerce las atribuciones conferidas por ley.

En tal sentido, el primer aspecto de dicha resolución será la competencia de la autoridad administrativa para emitir resoluciones a los contribuyentes, responsables o terceros.

Los funcionarios investidos de competencia a través de la delegación constante en la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000383 para perseguir y sancionar contravenciones y faltas reglamentaras deberán actuar en el marco conferido por ley. En este orden de ideas, en un principio, así lo establece la resolución sancionadora, pues considera la normativa y resoluciones en materia tributaria para establecer su competencia.

Posteriormente, la resolución contiene disposiciones de carácter legal respecto al deber formal de los sujetos pasivos en la presentación de las declaraciones correspondientes, así como los deberes específicos que la ley tributaria establece, refiriéndose al literal d) y e) del primer numeral del artículo 96 del Código Tributario que ha sido revisado en párrafos supra.

De tal forma, manifiesta las disposiciones contenidas en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas en las cuales la administración tributaria basa su actuación para solicitar y requerir cualquier tipo de información para cumplir con su facultad de recaudación, determinación y control tributario. Posteriormente, a través de una enumeración de normativa, cita al artículo 315 del Código Tributario, señalando que las infracciones en materia tributaria se clasifican por contravenciones y faltas reglamentarias. Respecto a las contravenciones, “[...] constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en el Código Tributario y demás leyes de la materia” (Servicio de Rentas Internas , 2019). En esta línea de ideas, indica que la sanción de multa corresponde a la sanción aplicable por el cometimiento de infracciones tributarias.

Por otro lado, la administración tributaria, cita textualmente el artículo 69 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la información patrimonial. En general, aquella a persona natural, que su total de activos supere las 20 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, deberá presentar una declaración patrimonial. En tal sentido, de acuerdo con la Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000310, aquellas personas que incumplan dicha obligación serán sancionados de acuerdo con lo dispuesto por el Código Tributario.

De tal modo, como parte de los antecedentes de la resolución citada previamente, la administración tributaria realizó una línea de tiempo, señalando las actuaciones previas que

configuran a la resolución sancionadora. Señala a partir de la notificación dirigido al sujeto obligado con el inicio del sumario y su desarrollo. En el caso particular, dentro del inicio del sumario, el sustento de la administración tributaria para la configuración de la presunta infracción por contravención cometida fue únicamente señalar los anexos de declaración patrimonial que se encontraban supuestamente incumplidos, sin embargo, no revisó la constitución de activos que constituían el patrimonio. A continuación, un breve resumen de dicha tabla:

Tabla No. 1. Determinación del período fiscal que incumple el sujeto obligado en la presentación del Anexo a la Declaración Patrimonial.

OBLIGACIÓN
ANEXO DECLARACIÓN PATRIMONIAL 2017
ANEXO DECLARACIÓN PATRIMONIAL 2019

Fuente: Resolución Sancionadora por Contravención, emitido por el Servicio de Rentas Internas de la provincia de El Oro.

Elaborado por: La autora.

Ahora bien, de acuerdo con el contenido de la resolución sancionadora, la administración tributaria mantiene que la obligación incumplida versa en la declaración patrimonial del año fiscal 2019. Sin embargo, crea incertidumbre a raíz de mencionar el supuesto total de activos que posee el sujeto obligado, sin señalar con precisión la composición de los activos totales. De tal modo señala:

“Que, con corte al 29 de octubre de 2019, según **información propia y/o reportada por terceros, se desprenden en los sistemas** de la Administración Tributaria los siguientes valores por concepto de activos, que mantiene el contribuyente para cada periodo fiscal, estando obligado a presentar la Declaración Patrimonial año 2019. Valores con los cuales fue calculada la multa, de la presente resolución” (Resolución Sancionadora por Contravención, 2019, énfasis añadido).

Y a continuación, presenta el siguiente recuadro:

Tabla No. 2 Activo determinado en función del período fiscal.

CONCEPTO	PERÍODO FISCAL	VALOR
TOTAL, DE ACTIVOS	2019	S348,097.00

Fuente: Resolución Sancionadora por Contravención emitida por la Dirección Provincial El Oro del Servicio de Rentas Internas.

Elaborado por: La autora.

De tal modo que, en atención al Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias reforma constante en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 322 del 29 de agosto de 2014, el cual consta como Anexo 2 al presente proyecto de investigación, la administración tributaria presenta la siguiente tabla, para realizar la ponderación entre el valor de activos que el contribuyente mantenía y la imposición de la multa pecuniaria:

Tabla No. 3 Multas por omisidad juzgada por la administración tributaria

TOTAL, DE ACTIVOS	MULTAS POR OMISIDAD JUZGADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
200.000 – 250.000	\$500
250.001-300.000	\$700
300.001-350.000	\$900
350.001-400.000	\$1.100
400.001-450.000	\$1.300
450.0001 – EN ADELANTE	\$1.500

Fuente: cuantías de multa por no presentación de la declaración patrimonial del Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias.

Elaborado por: La autora.

Finalmente, la administración tributaria resuelve sancionar al sujeto obligado con la multa de \$900 dólares de los Estados Unidos de América.

Una vez que la administración tributaria ha llegado a establecer que el sujeto obligado ha transgredido la norma, la sanción debe ser tipificada para que sea aplicable. De tal forma, el artículo 349 se refiere a las sanciones por contravenciones:

“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, 2019, art. 316).

La administración tributaria es clara en determinar que la sanción pecuniaria no puede ser ni inferior a 30 dólares ni que exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, por tanto, este será el límite establecido para la aplicación de la sanción correspondiente. A esta sanción se le podrá incrementar, aquellas que sean determinadas por la administración tributaria en medida de las infracciones cometidas. De igual forma, las sanciones por faltas reglamentarias se encuentran en un no inferior a 30 dólares ni superior a 1,000 dólares de los Estados Unidos de América.

Para la aplicación de dicha sanción, el SRI, en ejercicio de sus facultades, resolvió emitir el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias” expedido por el SRI (RO-S 553 de 11-octubre de 2011, el cual fue reformado y consta en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 322 del 29 de agosto de 2014 el cual se encuentra en calidad de anexo 3 este proyecto de investigación. El literal c) del numeral 4.2. “NORMAS ESPECÍFICAS” del referido instrumento, señala que: “El presente documento será de aplicación nacional, y se encuentra bajo la responsabilidad del Departamento de Prevención de Infracciones de la Dirección Nacional [...]” (Servicio de Rentas Internas , 2014). El Instructivo describe la determinación de cuantías de sanciones pecuniarias por contravención y faltas reglamentarias. El objetivo de este instructivo es “Implantar un modelo sancionatorio que gradúe la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, y por segmento o estrato de contribuyente, atiende principios de legalidad, equidad y proporcionalidad” (SRI, 2014, p.3).

Las sanciones por declaración patrimonial se encuentran previstas en el apartado 5.4 del Instructivo para la aplicación de multas. Dicho documento clasificada a la sanción en a) Liquidación voluntaria; b) Liquidación de multa de un proceso persuasivo; c) Liquidación antes

de resolución sancionadora; d) Cuantías de multa por presentación tardía y juzgada por la administración tributaria.

Respecto a la liquidación voluntaria, esta se configura cuando el sujeto pasivo presenta fuera del plazo establecido su declaración patrimonial sin que medie de por medio una notificación previa por parte de la administración tributaria. Pese a que en este punto no se configura una sanción, por cuanto la administración tributaria no ha ejercido su facultad sancionadora en un procedimiento sumario, se exige al sujeto obligado el pago de una multa, que no debería ser realizada, al no tener una resolución administrativa de por medio, que determine la actuación u omisión que incurre el contribuyente.

En cuanto a la liquidación de multa en un proceso persuasivo, constituye el aviso o notificación de carácter persuasivo, por parte de la administración tributaria al sujeto pasivo, informando el deber de presentación de la declaración patrimonial. El proceso persuasivo se vincula al conocimiento inicial por parte de la administración tributaria de la supuesta norma violentada, “[...] La acción persuasiva o así llamada oficio persuasivo es una etapa del proceso de comunicación que realiza la UGPP para alertar a personas naturales o jurídicas sobre una posible evasión, inexactitud o pago erróneo a pensiones o parafiscales” (Jurídicos Tributarios, Firma de Abogados Tributaristas en Colombia, 2019).

En este sentido, la administración tributaria al iniciar el procedimiento administrativo sancionador conmina al sujeto pasivo para que, en un plazo determinado, en ejercicio de su derecho a la defensa, presente todas las pruebas de descargo que se crea asistido frente a las supuestas obligaciones que no han sido cumplidas. De tal modo, este procedimiento “[...] tiene la particularidad de que son las autoridades y funcionarios de la propia administración perjudicada por la presunta infracción administrativa los que inician el trámite, lo sustancian y finalmente resuelven” (Hernández, 2017, p.61). Empero de ello, cabe señalar que, si bien el instructivo determina una liquidación tras haber iniciado dicho procedimiento sumario, este tipo de multa tiene una similitud con la liquidación voluntaria, pues no existe resolución alguna que determine la tipificación de la sanción por contravención. El acto administrativo de inicio de sumario únicamente pone en conocimiento al sujeto obligado que existe una presunta obligación no cumplida. Sin embargo, y como ejemplo académico, el documento adjunto al presente trabajo cuyo asunto versa en el “INICIO SUMARIO POR CONTRAVENCIÓN” no se establece ni determina en el mismo acto, una resolución motivada que determine una contravención y, por

tanto, el pago de una multa, para que aplique este apartado, de tal modo, a continuación, se expone un extracto de dicho acto administrativo, en este caso, emitido mediante oficio:

“Con estos antecedentes y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 363 del Código Tributario, se le concede al contribuyente cinco (5) días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del presente documento, para que en ejercicio de su derecho a la defensa, presente todas las pruebas de descargo que considere pertinentes para justificar las presunciones del cometimiento de la infracción tributaria. Adicionalmente, se le recuerda que, de conformidad a la mencionada norma, una vez concluido el término probatorio y sin más trámite la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de sanción. (SRI, 2019, Resolución Sancionadora por Contravención).

Finalmente, el instructivo fija para las cuantías de multa por presentación tardía y juzgada por la Administración Tributaria lo siguiente:

“Cuando la Administración Tributaria hubiere determinado mediante sumario y establecido mediante resolución sancionatoria que un sujeto pasivo ha presentado su declaración patrimonial de manera tardía sin la multa respectiva, procederá a sancionarlo de conformidad con las cuantías prevista para su caso, en la columna “D” de la tabla de cuantías de sanciones de declaración patrimonial tardía” (Departamento de Prevención de Infracciones Dirección Nacional de Gestión Tributaria, 2014).

En este apartado, la administración tributaria señala que una vez establecida en resolución la contravención cometida, la cual deberá ser fundamentada y motivada, se deberá sancionar conforme a las cuantías previstas en dicho reglamento. Al respecto, a continuación, se presenta la tabla de cuantías de sanciones, por presentación tardía de declaración patrimonial:

Tabla No. 4: Tabla de cuantías de sanciones por presentación tardía de declaración patrimonial

Mes o fracción de mes de vencimiento de acuerdo con el noveno dígito del RUC	Liquidación de multas por parte del contribuyente			Multas por presentación tardía juzgada por la Administración Tributaria “D”
	Liquidación Voluntaria “A”	Liquidación luego de un proceso persuasivo “B”	Liquidación de multas luego de iniciado un sumario y antes de emitir una resolución sancionatoria “C”	
1er. mes	S 30	\$. 30	\$. 40	\$. 50
2do. mes	S 35	\$. 40	\$. 70	\$. 100

3er. mes	\$. 40	\$. 50	\$. 100	\$. 200
4to. mes	\$. 45	\$. 75	\$. 150	\$. 300
5to. mes	\$. 50	\$. 100	\$. 200	\$. 400
6to. mes	\$. 65	\$. 125	\$. 250	\$. 500
7mo. mes	\$. 75	\$. 150	\$. 300	\$. 600
8vo. mes	\$. 85	\$. 175	\$. 350	\$. 700
9no. mes	\$. 100	\$. 200	\$. 400	\$. 800
10mo. mes en adelante	\$. 125	\$. 250	\$. 500	\$.1.000

Fuente: Instructivo de aplicación de sanciones pecuniarias emitido por el Departamento de Prevención de Infracciones Dirección Nacional de Gestión Tributaria. publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 553, del 11 de octubre de 2011, y su reforma constante en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 322 del 29 de agosto de 2014.

Elaborado por: La autora.

Como se puede observar, la administración tributaria sanciona al sujeto pasivo en cada etapa del decurso de la omisión de la presentación de la declaración patrimonial, así como su presentación tardía, sin que medie de por medio una resolución administrativa que determine de manera motivada cuál es la contravención o falta reglamentaria cometida por el contribuyente, de tal modo, es una suerte de autodeterminación cuando el contribuyente liquide su multa de manera voluntaria, o dentro de un proceso de control sancionatorio como en el caso del inicio de sumario. Ahora bien, una vez analizado el Instructivo de aplicación de sanciones pecuniarias, se deberá analizar los principios constitucionales que regulan el régimen tributario: legalidad, equidad, proporcionalidad, este último vinculado estrechamente con la motivación que debe constar en una resolución sancionadora para poder probar la hipótesis planteada.

2.5 Principios constitucionales que regulan el régimen tributario

Los principios constitucionales tributarios deben reflejar determinadas garantías en el obrar de la administración tributaria, sobre la cual su conducta es reglada. Aquellos quienes actúan en su nombre, deberán reconocer dichos principios tanto en las leyes, normas y

reglamentos. La Constitución de la República del Ecuador (2021) determina que el régimen tributario se rige por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

En este sentido los principios constitucionales tributarios controlan la actuación pública y evitan su arbitrariedad, pues se requiere que su actuación se encuentre debidamente motivada, evitando así que la administración tributaria resuelva o determine acciones u omisión en el ámbito de la discrecionalidad pues caso contrario, dichos actos vulnerarían dichos principios y garantías establecidos en la Constitución de la República del Ecuador.

Ahora bien, al determinar que la actuación de la administración tributaria es reglada y nace a partir del acto administrativo, que, a su vez, es plasmado en una resolución para que de dicha manera surjan efectos jurídicos individuales, es necesario evaluar si la resolución sancionadora relacionada con el ilícito tributario entendido como “[...] aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria [...]” (Folcó, C. 2005, p.102) cumple o no dichos principios, y por tanto su motivación. Por lo que, se procederá a revisar cada uno de ellos, con especial atención al principio de proporcionalidad.

2.5.1 Aplicación de principios constitucionales

2.5.2. Principio de Legalidad

El principio de legalidad dentro del derecho administrativo sancionador en palabras de García Belsunce, Temas de derecho Tributario p. 78 “[...] constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional [...]” (Villegas, H., 2001, p. 190). Este principio en materia tributaria radica en el siguiente axioma “nullum tributum sine lege”, no hay tributo sin ley y en términos generales del derecho administrativo el aforismo preciso sería “nullum crimen, nulla poena sine lege”, ningún delito, ninguna pena sin ley previa. Aplicado a las infracciones en materia tributaria, se entiende que no existe una omisión o acción que intervenga en detrimento de las actuaciones de la administración tributaria si dichas normas no se encuentran escritas y determinadas, así “[...] los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados expresamente en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad, ni para el cobro de impuestos imprevisibles” (Villegas, H., 2001, p.191). De manera análoga, las

sanciones a ser impuestas deberán ser reguladas en el marco de la ley, que, para el efecto, hace hincapié en lo dispuesto por la Constitución, señalando que únicamente 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. Es decir, toda actividad emanada por parte de la administración tributaria deberá ser en estricto apego a lo dispuesto por la ley. Esto guarda estrecha relación con las facultades otorgadas a la administración tributaria, que deberá actuar en apego a la normativo.

2.5.3 Principio de Equidad

En cuanto al principio de equidad este es un componente esencial del régimen tributario ecuatoriano, así lo dispone la Constitución de la República del Ecuador (2021) en su artículo 300. El principio de equidad se vincula directamente con la capacidad contributiva del sujeto pasivo que, dependiendo de su ingreso, deberá pagar más o menos tributos. En este sentido, “[...] la fijación de tarifas o tasas impositivas no necesariamente tiene que ser la misma para todos, puesto que la fundamentación serán las variables de ingresos económicos y de rentabilidad” (Saltos Orrala, 2017). El principio de equidad en materia tributaria tiene dos componentes: equidad vertical y equidad horizontal, y estas a su vez atienen el principio de progresividad como parte del pilar del régimen tributario ecuatoriano.

Respecto a la equidad horizontal, esta se define al estar en igual situación, “[...] en términos de capacidad contributiva, deben tributar el mismo monto de impuesto” (Costa Gonzáles, 2017). En cuanto a la equidad vertical, esta se conceptualiza al indicar que “[...] quienes se encuentren en diferente nivel en términos de capacidad contributiva, deben tributar importes distintos” (Costa Gonzáles, 2017). De tal forma, es indispensable “[...] el uso de tasas progresivas en donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente con el incremento de la base imponible” (Costa Gonzáles, 2017). De tal manera, el autor señala que “La progresividad no solo se alcanza por la estructura de la escala de tasas sino también por los mínimos no imponibles (monto mínimo de subsistencia del contribuyente)” (Costa Gonzáles, 2017).

2.5.4 Principio de Proporcionalidad.

Este principio es de suma importancia pues determina la equidad o proporcionalidad entre el hecho cometido, y la sanción impuesta, procurando así cumplir con lo dispuesto por el artículo 76 de la Constitución del Ecuador. Este principio de igual forma se encuentra reglado en el artículo 5 del Código Tributario: “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad” (Codificación al Código Tributario [CT], 2005, Art. 5). La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia señala en el Recurso 475-2012 que el principio de proporcionalidad para “el ejercicio de la facultad sancionadora no puede prescindir de motivación; para el caso analizado, esta motivación se plasma en la obligación de la administración tributaria de indicar en su resolución los criterios de proporcionalidad aplicados para establecer la sanción al sujeto pasivo [...]” (Corte Nacional de Justicia [CNJ], 14 de octubre de 2013, Recurso No. 475-2012).

En tanto que Hidalgo (2017) expone que el principio de proporcionalidad “en sentido amplio se encuentra integrado por un conjunto de herramientas que permiten medir la licitud de toda intervención de género normativo en el ejercicio de los derechos desde un concreto perfil, que es evitar la inutilidad, necesidad, desequilibrio o desproporción de una medida empleada” (p.10). En este espacio, se puede señalar que el principio de proporcionalidad como indica el autor mide la licitud del ejercicio de la actuación de una autoridad, para el efecto, el autor señala que existen parámetros de medición para que la autoridad competente realice su ejercicio de ponderación en base al señalado principio,

El principio de proporcionalidad deberá observar una relación directa entre el incumplimiento y la sanción interpuesta. Para el efecto, una de las definiciones tratadas para el principio de proporcionalidad de acuerdo con Troya (2014) “debe existir una relación directamente proporcional entre el monto del tributo y la capacidad contributiva, al crecer esta deben aumentar aquellos” (p.128). De acuerdo con la definición, la proporcionalidad en este caso se enmarca en la capacidad contributiva del contribuyente frente a la configuración de la obligación tributaria que satisface una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley. (Codificación al Código Tributario [CT], 2005, Art. 15). Pese a que en muchos casos las definiciones del principio de proporcionalidad son vinculadas a la proporción entre la capacidad contributiva de contribuyente y la satisfacción de una obligación económica tributaria, este principio debe estar atado a la actuación de la administración tributaria. Al respecto la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, en el Recurso 581-2012 que “para el efecto de proporcionalidad y razonabilidad de la pena, es que la norma establece un extenso margen de discreción, con el objeto que el

funcionario competente antes de imponerla pueda discernir respecto de la gravedad de la falta, graduar las condiciones del contribuyente estableciendo una necesaria correlación entre la infracción cometida y la sanción a aplicar, de acuerdo a las particulares circunstancias de cada caso. Sólo así, y no de otra manera, se podrá cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad” [...]” (Corte Nacional de Justicia [CNJ], 14 de noviembre de 2014, Recurso No. 581-2012).

De igual manera en la Corte Nacional de Justicia señala que “Esta Sala Especializada observa que el Tribunal A quo llegó a la convicción de que la proporcionalidad de la sanción impuesta no estuvo debidamente motivada. Es criterio de esta Sala Especializada que en aplicación del Art. 76, numerales 6 y 7, literal l) de la Constitución de la República que los actos administrativos deben estar debidamente motivados ya que es uno de los requisitos sustanciales para su validez, lo que implica que debe estar razonablemente explicado y graduado el principio de proporcionalidad en tratándose de actos sancionatorios [...]” (Corte Nacional de Justicia [CNJ], 13 de abril de 2015, Recurso de Casación No. 105-2013).

Una vez analizados los principios constitucionales del régimen sancionador tributario, se analizará la motivación del acto administrativo.

2.7 Motivación en las resoluciones de la administración tributaria

La Constitución de la República del Ecuador establece como deber primordial del Estado, garantizar “el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales” (Constitución de la República del Ecuador [CRE], 2008, art. 3). La norma constitucional señala determinadas garantías del debido proceso entre las cuales el número 6 dispone: “[...] 6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”. En cuanto al derecho a la defensa, el artículo 76, número 6 de la Constitución de la República del Ecuador (2008) manifiesta: “contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.” Y, respecto a la garantía de la motivación contenido en el artículo 76, número 7, literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, manifiesta:

- l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos,

resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados (CRE, 2008, art. 76.7.1).

Tomando en cuenta que la Constitución es el marco supremo normativo, ninguna norma de carácter infra constitucional, podrá:

[...] limitar o restringir los derechos y garantías constitucionales, lo que permite pensar que las diferentes normas legales y del ordenamiento secundario deberán desarrollarse con irrestricto apego a la norma suprema, siendo los derechos y garantías de directa e inmediata aplicación. [...] (Proaño, 2014, p. 15)

De tal modo, abarca una relación directa con el derecho a la seguridad jurídica determinado en el artículo 82 de la CRE, que, en atención a la jurisprudencia de la Corte Constitucional, manifiesta que:

[...] se manifiesta como un elemento de la optimización de los derechos de protección, puesto que su cumplimiento se funda en la observancia de normas, previas, claras, públicas y expeditas por el órgano competente, generando como efecto una situación de confianza y certeza respecto de la vigencia del ordenamiento jurídico (CRE, sentencia no. 013-18-SIN-CC, caso no. 0117-16-IN).

De igual forma, la Corte Constitucional ha señalado que la seguridad jurídica:

“permite al individuo contar con un ordenamiento jurídico previsible, claro, determinado, estable y coherente que le permita tener una noción razonable de las reglas del juego que serán aplicadas. Este debe ser estrictamente observado por los poderes públicos para brindar certeza al individuo de que su situación jurídica no será modificada, si no por procedimientos regulares establecidos previamente y por autoridad competente para evitar la arbitrariedad (CRE, sentencia no. 2190-17-EP/22, párr. 22).

La doctrina es enfática en el tratamiento de la seguridad jurídica que los procesos contenciosos y administrativos tributarios deben observar. Así, “el Estado no puede súbitamente alterar unas reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares. Se trata, por tanto, de amparar unas expectativas válidas que han surgido a partir de acciones u omisiones de la Administración Pública (sic) regulaciones legales o interpretación de normas jurídicas” (Piza Rodríguez, 2010). De tal modo, el autor agrega que “este principio implica entonces que la Administración y el Legislador no pueden atropellar la confianza de un sujeto mediante actos carentes de razonabilidad que contradigan sus actos previos. Esta exigencia de razonabilidad impone, en lo que se refiere a la Administración, el deber de motivar sus decisiones con una argumentación jurídica suficiente” (Piza Rodríguez, 2010).

La motivación es un elemento esencial del derecho al debido proceso consagrado en la Constitución. Esta garantía debe existir dentro de cualquier actuación emanado por el poder público y se ubica en el literal l) del numeral 7) de la Constitución. Al respecto, la doctrina señala que:

“La obligación, o deber de motivar las resoluciones prevista en la Constitución Política de la República, es una necesidad básica para hacer posible las garantías del debido proceso, pues solamente cuando la Administración motive sus decisiones con absoluta claridad, y haga conocer la lógica de sus razonamientos, estará cumpliendo con el "Debido Proceso" y, permitiendo que el contribuyente conozca y advierta el criterio de la Administración para aceptarlo, o para impugnarlo si lo considera apartado de la ley” (Juicio no. 87-2011 SER 18 - GJ 13 - 16/abr./2014).

Si bien un acto administrativo es la manifestación unilateral de la voluntad de la administración tributaria, para que produzca efectos jurídicos individuales, es necesario que su contenido se encuentre motivado, de tal modo, en relación a la resolución sancionadora, la administración tributaria deberá aplicar un ejercicio lógico, de modo que no solamente la legislación aplicable y la numeración de la norma cumpla con la garantía de la motivación del acto administrativo; la motivación de la actuación administrativa deberá contemplar una explicación basta y suficiente al contribuyente para que entienda el porqué de la sanción y su fundamentación.

De igual forma, la motivación es la acción de “dejar constancia de las auténticas razones por las que la Administración adopta la decisión y tiene como fin permitir al destinatario poder enfrentarse y, en su caso, combatir, ese acto administrativo” (Palomar & Fuertes , 2021). Para entender este concepto, se debe considerar que la motivación es un pilar fundamental del acto administrativo. El acto administrativo de acuerdo con el Código Orgánico Administrativo (2021) dispone que es “la declaración unilateral de voluntad” que “produce efectos jurídicos individuales o generales, siempre que se agote con su cumplimiento y de forma directa”. (Código Orgánico Administrativo [COA], 2021, art. 98). De conformidad con el artículo 99 del COA, los requisitos de validez del acto administrativo se conforman por la competencia, objeto, voluntad, procedimiento y motivación. Para el caso de estudio, la resolución sancionadora, deberá contener los mismos elementos, entre ellos la motivación.

De acuerdo con la doctrina, existen elementos subjetivos y objetivos del acto administrativo. Los elementos subjetivos de acuerdo con Efraín Pérez (2020), se refieren a la presencia de la administración pública y su institución que emanó dicho acto, los elementos de

competencia y legalidad también conforman esta definición. Por otro lado, los elementos objetivos “[...] integrados, a su vez, por el supuesto (o el presupuesto) de hecho, el fin, la causa, el motivo y la declaración contenida en el acto administrativo” (Pérez, Manual de derecho administrativo, 2020). Así señala Dromi, R. (2014) al señalar que “La existencia del acto administrativo depende del cumplimiento de ciertos elementos esenciales: competencia, objeto, voluntad y forma. Estos elementos deben concurrir simultáneamente conforme lo indique el ordenamiento jurídico¹, caso contrario se afecta la validez del acto” (Dromi, Acto Administrativo, 2014).

La motivación del acto administrativo en materia tributaria inicialmente proviene del cumplimiento del mandato constitucional, en el cual señala que para todo proceso que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se atenderá a lo dispuesto en el art. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución de la República, que, respecto al derecho a la defensa, ordena:

“Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución **no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho.** // Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados”. (Constitución de la República del Ecuador, 2021, art. 76).

De tal forma, para verificar la falta de motivación en la resolución sancionadora, se deberá verificar si la resolución **(i)** no se enuncia las normas o principios jurídicos en que se funda y **(ii)** no explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Para el efecto, se tomará en consideración las sentencias emitidas por la Sala Especializada de lo Contenciosos Tributario de la Corte Nacional de Justicia, respecto a las resoluciones sancionadoras por contravención, en la falta de presentación o presentación tardía de la declaración patrimonial. De tal modo, a continuación, se presenta una tabla en la que se aprecia el análisis efectuado por la Corte Nacional:

Tabla No. 5: Sentencias de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

Número de Sentencia	Fecha	Decisión	Sentencia Tribunal Contencioso Tributario	Periodo fiscal impugnado
----------------------------	--------------	-----------------	--	---------------------------------

231-2013	25/09/2014	No casar la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3. Resolución Sancionadora carece de razonamientos lógicos, jurídicos, no hay proporcionalidad entre la infracción con la multa.	Sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca, de 13 de mayo de 2013. Acepta la demanda de impugnación en contra de la Resolución Sancionatoria No. 1020110501075, multa \$700 dólares. Declara la invalidez jurídica de acto administrativo impugnado y por tanto la ineficacia de la sanción impuesta.	2011
----------	------------	--	--	------

453-2012	21/10/2014	<p>No casar, la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3. Resolución sancionadora no menciona los razonamientos lógicos ni jurídicos por los cuales impone una sanción de \$. 1.000,00 al actor. El apartado 6.2.3 de la sentencia concluye que la resolución sancionadora al no establecer un criterio de proporcionalidad entre el valor de la sanción impuesta frente a la infracción cometida adolece de motivación contraviniendo el art. 76.6.7.1. de la CRE.</p>	<p>Sentencia dictada el 30 de mayo de 2012, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca. “[...]os criterios de proporcionalidad no han sido considerados por la Administración Tributaria para imponer la pena, por lo que resulta cuestionable que en un proceso administrativo al imponer una sanción, se haya omitido la explicación respecto a la razón por la que se establece la cuantía de la pena impuesta y no otra, existiendo en la norma que se aplica, un amplio rango de discrecionalidad, y cuando en materia penal, en la aplicación de una sanción, esa explicación representa la única garantía de justicia y proporcionalidad entre la falta cometida y la pena a imponerse.” .</p>	2009
----------	------------	---	---	------

105 - 2013	13/04/2015	No casar la sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la ciudad de Cuenca. La resolución sancionadora debe indicar los criterios aplicados para establecer la sanción y cumplir con el principio de proporcionalidad. Por tanto, el acto administrativo no se encontró motivado, y se evidenció la discrecionalidad de la administración tributaria.	Sentencia de 2 de enero de 2013, expedida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 3, con sede en la ciudad de Cuenca. El Tribunal acepta la demanda presentada y declara la invalidez jurídica de la Resolución N° 101012012RREC003415 y la ineficacia de la sanción impuesta mediante Resolución Sancionatoria por falta reglamentaria N° 0120110502962. La proporcionalidad de la sanción impuesta no estuvo debidamente motivada.	2010
2-2012	31/03/2014	No casa la sentencia emitida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.3. La resolución impugnada no menciona los razonamientos lógicos ni jurídicos por los cuales impone una sanción de \$. 600,00 a la actora al no	Sentencia dictada el 31 de octubre de 2011, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca. El Tribunal en su análisis a la Resolución Sancionadora encuentra que los criterios de proporcionalidad no han sido considerados por la	2010

		<p>establecer un criterio de proporcionalidad entre la sanción impuesta y la infracción cometida, por tanto, adolece de motivación contraviniendo el art. 76.7.1 de la CRE.</p>	<p>administración tributaria para imponer la pena, en un proceso para imponer una sanción no se puede omitir la explicación respecto a la razón por la que se establece la cuantía de la pena impuesta y no otra. La administración tributaria aplica un amplio rango de discrecionalidad, sin explicación alguna que garantice el cumplimiento de la CRE.</p>	
475-2012	22/10/2014	<p>No casa la sentencia dictada Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca por cuanto la resolución sancionadora adolece de motivación alguna, y no cumple con el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción determinada. contraviniendo el art. 76.7.1. de la CRE.</p>	<p>Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca. El Tribunal señala que los criterios de proporcionalidad no han sido considerados por la Administración Tributaria para imponer la pena, se omitió la explicación respecto a la razón por la que se establece la cuantía de la pena impuesta y no otra, existe un amplio rango de discrecionalidad, sin explicación alguna, siendo “[...] la única</p>	

			garantía de justicia y proporcionalidad entre la falta cometida y la pena a imponerse”.	
256-2012	16/04/2014	Rechaza el recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria. Se concluye que la resolución emitida por la Administración Tributaria al no establecer un criterio de proporcionalidad entre la sanción impuesta y la infracción cometida, adolece de motivación contraviniendo así lo establecido en el art. 76.6.7.1 de la CRE.	Sentencia dictada el 10 de enero de 2012, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca. El Tribunal señala que la Resolución impugnada carece de los criterios de proporcionalidad, ya que no han sido parte de la motivación de la Administración Tributaria para imponer la pena. En un proceso administrativo que impone una sanción, no puede omitir la debida explicación respecto a la razón por la que se establece la cuantía de la pena impuesta y no otra. De igual forma, el rango de discrecionalidad es amplio sin contar con ninguna explicación,	2010

			considerando que esta última “[...] representa la única garantía de la aplicación de los principios tributarios de equidad y proporcionalidad entre la falta cometida y la pena a imponerse”.	
--	--	--	---	--

Fuente: (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, años resolutivos 2014, 2015, 2016).

Elaborado por: La autora.

Respecto a **(i)** no se enuncia las normas o principios jurídicos en que se funda, de acuerdo con el cuadro expuesto, la Corte Nacional de Justicia a través de las sentencias 231-2013, 453-2012, 105-2013, 2-2012, 256-2012, estableció que las resoluciones sancionadoras no explican la proporcionalidad entre la infracción cometida y la sanción impuesta. Respecto a **(ii)** no explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, la Corte Nacional manifestó que las resoluciones sancionadoras carecen de razonamientos lógicos y jurídicos.

Como se puede observar, en el transcurso de los años, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha rechazado aquellos recursos de casación propuestos por la administración tributaria en la cual se pretende casar una sentencia del ex Tribunal Distrital de lo Fiscal (actual Tribunal Contencioso Tributario) y mantener una sanción administrativa que carece de motivación. Particularmente las sentencias señalan que existe falta de motivación por: a) no establecer un criterio de proporcionalidad entre la infracción cometida y la sanción impuesta, en este caso, la multa. b) no existe un razonamiento lógico y jurídico para determinar la imposición de la sanción.

Capítulo III Desarrollo de la investigación

3.1 Desarrollo de la investigación

Para el desarrollo de la presente investigación, se utilizó una metodología cualitativa con un diseño metodológico de teoría fundamentada. La fuente de información radicó en sentencias de acceso público de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, obtenidas a través de la página web institucional de la Corte Nacional de Justicia. En función del análisis y consideración de cada sentencia, se aplicó la teoría fundamentada, con la finalidad de verificar si los actos establecidos en resolución por la administración tributaria que consta en el anexo 1 cumplen o no con el requisito de motivación manifestado por la Corte Nacional de Justicia. Para el caso en estudio, se debe tomar en cuenta que, la garantía de la motivación es un requisito indispensable en la emisión de los actos administrativos.

3.2 Metodología de la investigación aplicada.

La metodología aplicada es la teoría fundamentada dentro de la investigación cualitativa, que se basa en la realización de teorías que explican un fenómeno de carácter social, “[...] es sobre todo una metodología adaptada al estudio de la realidad social... [...]” (Universidad de Jaén, 2021). De tal modo, la investigación cualitativa inicia desde el planteamiento del problema como se ha desarrollado en el Capítulo I, lo que genera la idea del estudio del caso. Posteriormente, se genera un estudio de información literaria respecto al planteamiento del problema, para tener mayor insumo de información para desarrollar una teoría fundamentada que pueda ser aplicada. El desarrollo de una investigación cualitativa debe observar todo elemento que pueda utilizar el investigador para que la información generada resulte relevante y necesaria para verificar el cumplimiento o no del planteamiento del problema. De tal modo, para elaborar un trabajo de investigación es necesario conocer “[...] los antecedentes de su problema, el motivo que le lleva a iniciar su estudio (justificación), qué objetivos se plantea, cómo va a dar respuesta a su problema, qué instrumentos usará y cómo los usará (método), qué respuesta ha obtenido al problema (resultados), qué interés tiene esa

respuesta (discusión) y a donde le ha llevado todo el proceso (conclusión)” (Universidad de Jaén, 2021).

De acuerdo con lo previamente señalado, en el Capítulo II, se puede observar los elementos analizados para el estudio de la motivación de las resoluciones sancionadoras por concepto de falta de presentación, o presentación tardía de declaración de anexo patrimonial. Tanto la conformación del anexo a la declaración patrimonial, su instructivo para determinar sanciones pecuniarias, así como el análisis de los requisitos que debe contener una resolución administrativa motivada, que para el efecto debe guardar armonía con el principio de proporcionalidad, se llegó a determinar los elementos que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha determinado como fundamentales, para que las resoluciones del SRI cumplan con el requisito de motivación. Así, al aplicar el método de la teoría fundamentada, se estudió cada sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, llegando a determinar que la proporcionalidad entre la infracción y la sanción llega a ser desproporcional e incompleta, respecto a la falta de información que la resolución ofrece al sujeto obligado, al momento de emitir el acto administrativo sancionador.

3.3 Fuente e instrumento de recopilación de información

La fuente e instrumento de recopilación de información versó en la recopilación de estudios académicos, normativa vigente que guarda concordancia con la declaración patrimonial, sobre todo, el insumo de información necesaria para la verificación y correlación de la teoría fundamentada que es la falta de motivación de las resoluciones sancionadoras, versó en las sentencias emitidas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, de las cuales se obtuvo observaciones de carácter legal realizadas en cada acto emitido por la administración tributaria, así como también se apoyó en la revisión y comparación de información, por parte de una resolución sancionadora del período fiscal 2019, cuya información relativa al contribuyente ha sido protegida, por cuanto constituye información confidencial, establecida en la normativa tributaria. La base de información de sentencias fue obtenida a través de la base de datos del portal web institucional de la Corte Nacional de Justicia, que fueron resueltas conforme se sortearon las causas, es decir, conforme el orden cronológico para la revisión, sustanciación y decisión de la Sala. No es posible recopilar más sentencias emitidas por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, debido a la dificultad de obtención de información provocado por la pandemia mundial del COVID-19.

3.4 Diseño de instrumento de recopilación de información.

Para la verificación de los objetivos planteados en el presente proyecto de investigación, a continuación, se analizó cada objetivo específico con la información obtenida:

3.4.1 Objetivo general

Evidenciar la falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios y el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, en la aplicación del ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria al emitir actos administrativos sancionadores por el incumplimiento de la obligación declarativa patrimonial de personas naturales.

Para cumplir con este objetivo, se realizó una investigación académica y normativa, explicada en el Capítulo II que trata la facultad sancionadora de la administración tributaria, así como el principio de proporcionalidad, elemento sustancial que determina si existe o no una falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios para el ejercicio de la facultad sancionadora. En este sentido, respecto a las sentencias emitidas por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, a continuación, se replica la siguiente tabla:

Tabla No. 6: Decisión Sala Especializada Contencioso Tributario

Sentencia	Sala	Año de sentencia	DECISIÓN
231-2013	Especializada Contencioso Tributario	25 de septiembre 2014.	No casar el recurso interpuesto contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3. Detalla que la resolución sancionadora carece de razonamientos lógicos, jurídicos, no hay proporcionalidad entre la infracción con la multa.

473-2015	4 de mayo del 2016	No casar la sentencia dictada el 20 de octubre de 2015, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1, con sede en la ciudad de Quito.
453-2012	21 de octubre de 2014	No casar, la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca, el 30 de mayo de 2012. Debido a que la Administración Tributaria en la resolución impugnada no menciona los razonamientos lógicos ni jurídicos por los cuales impone una sanción de \$. 1.000,00 al actor. El apartado 6.2.3 de la sentencia es clara en concluir que la resolución emitida por la administración tributaria al no establecer un criterio de proporcionalidad entre el valor de la sanción impuesta frente a la infracción cometida adolece de motivación contraviniendo así lo establecido en el numeral 6, y literal l) del numeral 7 art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador.
105 -2013	13 de abril de 2015	No casar la sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la ciudad de Cuenca. En razón la administración tributaria tiene la obligación de indicar en su Resolución los criterios aplicados para establecer la sanción al afectado y regular así la proporcionalidad. En este sentido el acto administrativo debía encontrarse estrictamente motivado, considerando el uso de la potestad discrecional tributaria.

2-2012	31 de marzo de 2014	Rechaza el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas. La administración tributaria en la resolución impugnada no menciona los razonamientos lógicos ni jurídicos por los cuales impone una sanción de \$. 600,00 a la actora. al no establecer un criterio de proporcionalidad entre la sanción impuesta y la infracción cometida, adolece de motivación contraviniendo así lo establecido en el literal l) del art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador.
475-2012	22 de octubre del 2014	No casa la sentencia dictada Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca debido a que la Resolución Sancionadora adolece de motivación alguna, contraviniendo la norma establecida en la Constitución de la República del Ecuador.
256-2012	16 de abril de 2014	Rechaza el recurso de casación interpuesto por la administración tributaria. Se concluye que la resolución emitida por la administración tributaria al no establecer un criterio de proporcionalidad entre la sanción impuesta y la infracción cometida, adolece de motivación contraviniendo así lo establecido en el numeral 6, y literal l) del numeral 7 art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

Fuente: (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, años resolutivos 2014, 2015, 2016).

Elaborado por: La autora.

Conforme se desprende de la Tabla 6 se puede determinar que los factores que inciden para que la resolución sancionadora del SRI no sea debidamente motivada, exigen los siguientes elementos revisados en el Capítulo II:

- Principio de proporcionalidad (relación entre la sanción y la cuantía de la multa)
- Motivación

Por tanto, se verifica que la aplicación de los principios constitucionales tributarios como en este caso, el principio de proporcionalidad, es necesario al momento de emitir resoluciones sancionadoras, sin su aplicación, no se cumple la garantía de la motivación y acarrea la nulidad de dicha resolución, lo que conlleva a que todo esfuerzo realizado por la administración tributaria para intentar recaudar un valor por concepto de multa queda sin efecto. Ahora bien, el efecto producto de la falta de motivación y la falta de aplicación del principio de proporcionalidad en las resoluciones sancionadoras emitidas por el SRI, incurre en la declaración de la nulidad del acto administrativo sancionador.

3.4.2 Objetivo específico 1

Determinar la falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios para el ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria al emitir actos sancionatorios relacionados con el incumplimiento de la presentación de la declaración patrimonial.

Al respecto, como se ha verificado, la Corte Nacional de Justicia en sus diferentes fallos determinó que la administración tributaria no aplicó el principio de proporcionalidad en la resolución impugnada. Este principio, debe observar el valor patrimonial de la persona y la relación del valor proporcional de la multa. En el caso de estudio, la resolución sancionadora no justificó el valor determinado como multa. Únicamente indicó el patrimonio del contribuyente y determinó una cantidad monetaria a pagar, sin embargo, nunca llegó a explicar por qué dicho valor satisface a la administración y no otro.

En la presente investigación se solicitó información al SRI respecto a las resoluciones sancionadoras en un período comprendido entre el 2012 al 2018, sin embargo, por la calamidad suscitada por la pandemia mundial del COVID 29, la resolución tomada como modelo ha sido respecto al período 2019 y en razón a las sentencias de conocimiento público de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia. Adicionalmente, al ser la declaración patrimonial

información confidencial, no se pudo tener acceso a la base de datos en la emisión de otras declaraciones patrimoniales. Por lo expuesto, y en base a lo previamente señalado, se ha realizado una parametrización en base a los criterios discernidos por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia dentro del universo de sentencias, utilizando como parámetros comprendidos en la motivación, bajo una puntuación de 10 puntos, por lo cual a continuación se presenta lo siguiente:

1. Principio de proporcionalidad aplicado una valoración de 4 puntos.
2. Señalamiento de norma, una valoración de 3 puntos.
3. Calificación de los hechos generadores de la contravención, una valoración de 3 puntos.

De tal modo se presenta el siguiente cuadro aplicado los parámetros:

Tabla No. 7: Parámetros de motivación aplicados a las sentencias de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia.

Sentencia No.	Principio de proporcionalidad	Señalamiento de norma	Aplicación de criterios para imposición de multa.
231-2013	0	3	0
473-2015	0	3	0
453-2012	0	3	0
105 -2013	0	3	0
2-2012	0	3	0
475-2012	0	3	0
256-2012	0	3	0
Total	0	21	0

Del universo de las 7 sentencias presentadas, ninguna ha recibido un valor dentro del principio de proporcionalidad, en cuanto al principio de proporcionalidad, se demuestra que no

existe una real ponderación entre la sanción impuesta y la acción u omisión cometida, de igual forma y por ende, se otorga una puntuación de 0, por cuanto no se evidencia un criterio aplicado para la determinación de la sanción, ya que las resoluciones sancionadoras emitidas por el SRI carecen de estos elementos básicos de motivación, como resultado, en estas sanciones se ha declarado su ineficacia.

3.4.3 Objetivo específico 2

Evidenciar la pérdida del SRI en la recaudación de multas tributarias por concepto de Anexo de la declaración patrimonial.

A continuación, se presenta un cuadro ejemplificativo, en el cual se muestra la recaudación tributaria del Servicio de Rentas Internas por concepto de multas pecuniarias por la presentación tardía o falta de presentación de la declaración patrimonial:

Tabla No. 8: Recaudación por multas pecuniarias por concepto de contravenciones.

Periodo fiscal	Multa por omisión de Declaración Patrimonial	Multa por presentación tardía de Declaración Patrimonial	Total, recaudado
2020	\$50.673,36	\$2.000,00	\$52.673,36
2019	\$1.388,70	\$7.388,78	\$8.777,48
2018	\$26.847,09	\$26.685,55	\$53.532,64
2017	\$45.334,75	\$32.591,57	\$77.926,32
2016	\$414.341,10	\$4.202.072,45	\$4.616.413,55
2015	\$22.100,00	\$98.062,30	\$120.162,30
Total, recaudación:			\$4.929.485,65

Fuente: Estadísticas de Recaudación tomados de la base del portal web del Servicio de Rentas Internas. Períodos 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2010.

Elaborado por: La autora.

Se puede observar que para el período fiscal 2015, las multas por la omisión en la presentación tardía de la declaración patrimonial ascendieron a \$120.162,30. A pesar de que existe un aumento significativo en el período fiscal 2016, en el cual la multa por la presentación tardía ascendió a \$4.202.072,45 esto, debido a que, en la Provincia del Guayas, se llegó a recaudar \$278.289 dólares, de los cuales la mayoría proviene de Samborondón en el período comprendido entre agosto a octubre de 2016.

Ahora bien, de acuerdo con la información obtenida a través de la página institucional web del Servicio de Rentas Internas, se presenta a continuación un cuadro que muestra los pagos realizados por concepto de indemnización emitido por sentencias

Periodo fiscal	Indemnizaciones por sentencias judiciales
2020	S/N
2019 – enero a diciembre	\$12,690.90
2018	S/N
2017 – enero a junio	\$8,092.50
2016- enero a noviembre	S/N
2015 enero a diciembre	\$54,524.25
Total:	\$75,307.65

Fuente: Ejecución de Gastos - Reportes - Información Agregada - Ejecución del presupuesto (Grupos dinámicos) tomados de la base del portal web del Servicio de Rentas Internas. Períodos 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020.

Elaborado por: La autora.

De la fuente de información, se refleja que, en sede judicial, se exige a la administración tributaria la devolución de determinados valores. Existen varias razones por las cuales se da de baja obligaciones determinadas por la administración tributaria. Entre ellas la falta de motivación de sus resoluciones. De manera análoga, como se pudo observar en el capítulo II, las resoluciones de las sentencias de la Corte Nacional de Justicia demuestran que, cada valor solicitado por el Servicio de Rentas Internas fue dado de baja primero por el Tribunal Contencioso Tributario y ratificado por la Corte Nacional de Justicia, por lo que es importante tomar en consideración, reforzar las resoluciones administrativas porque de ello depende la recaudación que la administración tributaria pretende realizar.

Capítulo IV Conclusiones y recomendaciones

4.1 Conclusiones

El objeto principal del trabajo de investigación es “evidenciar la falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios y el derecho al debido proceso en la garantía de la motivación, en la aplicación del ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria al emitir actos administrativos sancionadores por el incumplimiento de la obligación declarativa patrimonial de personas naturales”. Al respecto, se planteó como pregunta principal de qué manera incide estos principios en debido proceso cuando la administración tributaria ejerce su facultad sancionadora al emitir las resoluciones sancionadoras. Se analizó los principios constitucionales que se rige el sistema tributario de los cuales, con respecto al principio de proporcionalidad, la administración tributaria no lo aplicó. Para su comprobación, se llevó a cabo un estudio de diferentes sentencias emitidas por la Corte Nacional de Justicia, en la que se determinó que no existe una justificación que explique por qué en el rango de treinta a mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica se decide aplicar un determinado valor como sanción. Esto quiere decir, que la administración tributaria al determinar el valor por concepto de multa se basa en su discrecionalidad. De igual forma, debido a que el contenido de la resolución sancionadora no expresa la proporción entre la sanción impuesta frente a la infracción cometida, se verifica que no existe motivación, como se ha explicado a lo largo del trabajo de investigación con apoyo de las sentencias emitidas por la Corte Nacional de Justicia.

El primer objetivo específico que versa en determinar la falta de aplicación de los principios constitucionales tributarios para el ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria al emitir actos sancionatorios relacionados con el incumplimiento de la presentación de la declaración patrimonial se verifica al analizar la resolución sancionadora adjunta. Partiendo de la necesidad de contar con un principio tributario para que exista motivación en la resolución, fue necesario verificar si dicho principio ha sido manifestado por la administración tributaria en sus resoluciones. Por tanto, en respuesta a la primera pregunta secundaria, respecto a que principio constitucional debe observar la administración tributaria en ejercicio de su facultad sancionadora, es el principio de proporcionalidad, pues debe existir una relación directa y un razonamiento lógico que justifique el monto requerido por concepto de sanción a la declaración patrimonial.

Respecto al segundo objetivo específico, evidenciar la pérdida del SRI en la recaudación de multas tributarias por concepto de Anexo de la declaración patrimonial, primero se debe manifestar que de la base de datos pública, la recaudación por este concepto asciende a USD 4.929.485,65. De la información recopilada se conoce que existe un monto de USD 75,307.65 por concepto de indemnización en sentencias judiciales. Si bien este es un universo del monto establecido, forma parte de aquellas sentencias como en el caso de estudio, de las cuales el SRI se ha obligado a devolver a los contribuyentes el monto percibido en un inicio. Esto, más las sentencias analizadas previamente, demuestran que existe una pérdida real del monto estimado recaudado que se pierde al momento de litigar la controversia tributaria. Por tanto, la respuesta a pregunta específica segunda respecto, a cómo debe configurarse una infracción tributaria con el fin de precautelar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, versa en que exista una mayor carga motivacional en las resoluciones sancionadoras. No basta con incluir el monto como concepto de multa, es necesario justificar de manera lógica dicho valor, y analizar si el valor determinado coincide con la capacidad contributiva del sujeto obligado, de otra manera se perseguiría un valor incobrable y posteriormente, en una fase judicial, lo más probable es que el SRI pierda el juicio por omisiones como estas.

Cabe señalar que los principios constitucionales tributarios son el eje central sobre el cual la administración tributaria justifica su actuación, en este caso, en aplicación de su facultad sancionadora. Esto permite una garantía de respecto a los derechos consagrados en la Constitución de la República del Ecuador, y, por ende, garantiza que las resoluciones emitidas por la autoridad pública contengan la motivación requerida para evitar que, en sede judicial, se declare nula a la actuación de la administración tributaria.

Señalar de manera general, el período fiscal sobre el cual se está sancionado al sujeto obligado no es sinónimo de motivación. Tal como se ha detallado en capítulos anteriores, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario en reiteradas ocasiones se ha pronunciado señalando que, para que exista una debida motivación de las resoluciones sancionadoras por concepto de anexo a la declaración patrimonial deberá contener además de las leyes citadas un ejercicio lógico y explicativo entre los actos y omisiones del sujeto pasivo y el cometimiento de la contravención en materia tributaria.

La falta de motivación en las resoluciones sancionadoras por contravención del Servicio de Rentas Internas afecta directamente a la gestión de la administración tributaria. Debido a que, en un universo de 7 sentencias, se ha determinado que existe una falta de motivación de sus actos

administrativos, se puede inferir que gracias a esta falta de motivación la recaudación por concepto de multas por la falta de presentación o presentación tardía del anexo a la declaración patrimonial es afectada directamente. Es concluyente saber que las 7 sentencias que aceptan los recursos de casación propuestos por los contribuyentes, no forman parte de la recaudación estimada a favor de la administración tributaria y que en atención a esta problemática y en general, a la dificultad en la recaudación tributaria, el poder ejecutivo se vio obligado a crear a través de la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID – 19, la facultad de transigir a favor de la administración tributaria para agilizar los procesos de cobro.

4.2 Recomendaciones

El presente trabajo de investigación conmina a motivar las resoluciones sancionadoras por contravención emitidas por la administración tributaria, en atención a los requisitos formales establecidos en la normativa aplicable y, atender de manera especial, la verificación de la proporcionalidad entre el acto u omisión efectuado por el sujeto obligado y la sanción estimada. De tal forma, se puede evitar en el futuro, que los sujetos obligados activen los mecanismos judiciales que enviste nuestro ordenamiento jurídico, como las acciones contenciosas tributarias ante el Tribunal Contencioso Tributario y la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Por lo que, se sugiere que:

(i) Por cuanto el acto administrativo requiere estar motivado, y como ha señalado la Corte Nacional de Justicia, es imprescindible que la administración tributaria reconozca los principios constitucionales que rigen el sistema tributario con especial atención al principio de proporcionalidad, en la resolución sancionadora, a continuación del artículo 315 del Código Tributario, se incorpore el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, que termina los principios tributarios que rige al régimen tributario.

(ii) En la resolución sancionadora, a continuación de la normativa citada en antecedentes debe constar la aplicación del principio de proporcionalidad entre la sanción impuesta y la infracción cometida, para que la resolución contenga el razonamiento lógico y jurídico como lo solicita la Corte Nacional de Justicia. Por lo que se debe incluir el origen de los activos detectados y no únicamente mencionar su totalidad, para evitar que existan dudas sobre el patrimonio detectado. Toda vez que la infracción cometida se relaciona con la cantidad de

acervo patrimonial que una persona natural posee, es necesario que el parámetro establecido en el instructivo de sanciones y multas sea modificado. En vez de catalogar al valor de la multa debido a períodos de tiempo, la multa debe relacionarse directamente de manera progresiva con la capacidad contributiva del sujeto obligado.

(iii) En relación con la recomendación (ii), el instructivo de multas se divide por meses transcurridos y por actos: voluntario, oficio persuasivo, resolución sancionadora y por haber sido juzgada por la administración tributaria. Sin embargo, estos parámetros que segmentan varios valores a favor de la administración tributaria, no cumplen con el principio de proporcionalidad, no se realiza un análisis en función del patrimonio percibido sino únicamente en función de la discrecionalidad de la administración tributaria por sus períodos de acción. Se debe tomar en cuenta que el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias señala, al final del numeral 5.4 las cuantías de multa que se aplicarán por la no presentación de la declaración patrimonial. Sin embargo, dicho instructivo debería considerar los aspectos que propone en su reglamento entre ellos: a) principios constitucionales que regulan el régimen tributario; b) estratificación de los contribuyentes en atención a su significancia económica; c) categorización de infracción en atención a su gravedad.

Por lo que, en aplicación al punto a) y b) es más proporcional que exista un único rango de multa, para lo cual se ha tomado en consideración el literal D de la tabla de multas en relación con las fracciones básicas desgravadas y un aumento proporcional en USD 100.000.00. No se toma en cuenta el literal c) porque nuevamente aplica la discrecionalidad de la administración tributaria. De esta forma, el instructivo de multas puede ceñirse al siguiente parámetro:

Liquidación de multas por parte del contribuyente		Multas por falta de presentación, juzgada por la administración tributaria
Desde	Hasta	
20 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta: \$226,200.00	\$326,200.00	\$50
>\$326,200.01	\$426,200.00	\$. 100
\$426,200.01	\$526,200.00	\$. 200
\$526,200.01	\$626,200.00	\$. 300
\$626,200.01	\$726,200.00	\$. 400
\$726,200.01	\$826,200.00	\$. 500
\$826,200.01	\$926,200.00	\$. 600

\$926,200.01	\$1'026,200.00	\$. 700
\$1'026,200.01	\$1'126,200.00	\$. 800
\$1'126,200.01	\$1'226,200.00 en adelante	\$.1.000

Bibliografía

Ramírez-Torrado, M. L., & Aníbal-Bendek, H. V. (2022). *SANCIÓN ADMINISTRATIVA EN COLOMBIA**. Obtenido de Vniversitas: <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec>

Sentencia No. 013-18-SIN-CC . Caso No. 0117-16-IN (Corte Constitucional del Ecuador [CCE] 28 de enero de 2015).

Recurso No. 568-204 (Corte Nacional de Justicia [CNJ] 12 de enero de 2016). Obtenido de https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2016%20PDF/Enero/568-2014%20Resolucion%20No.%20026-2016.pdf

Rercuso No. 386-2015 (Corte Nacional de Justicia [CNJ] 26 de enero de 2016). Obtenido de https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2016%20PDF/Enero/386-2015%20Resolucion%20No.%20063-2016.pdf

Rercuso No. 393-2015 (Corte Nacional de Justicia 25 de enero de 2016).

Asorey, R. O., Atchabahian, A., Baistrocchi, E., Bocchiardo, J. C., Bulit, E. G., Casás, J. O., & García Belsunce, H. A. (2003). *Tratado de Tributación. Derecho tributario* . Buenos Aores: Editorial Astrea.

Costa Gonzáles, C. (21 de marzo de 2017). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Obtenido de Los principios de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad: <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>

De la Garza, S. F. (2000). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.

De la Vega, B. (2006). *La Información Solicitada por la Administración Tributaria en el Marco del Procedimiento de Fiscalización**. Obtenido de Dialnet: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7792690>

- Dromi, R. (2008). *Acto Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina. Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/43508?page=37>
- Dromi, R. (2014). *Acto Administrativo*. Buenos Aires : Ciudad Argentina Hispania.
- Dromi, R. (29 de enero de 2014). *Acto Administrativo (4a. ed.)*. Buenos Aires: Ciudad Argentina Hispania Libros. Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/43508?page=118>
- Eloisa, G. F. (05 de febrero de 2007). *Universidad de las Américas Puebla* . Obtenido de http://caterina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/granillo_f_e/
- Enciclopedia Jurídica. (enero de 2020). *Enciclopedia Jurídica*. Obtenido de Declaración Tributaria: <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/declaracion-tributaria/declaracion-tributaria.htm>
- Ferrajoli, L. (2013). *Democracia y garantismo*. Madrid, España: Editorial Trotta, S.A. Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/61306?page=56>.
- Gosálbez Pequeño, H. (29 de Enero de 2013). *El procedimiento administrativo sancionador: teoría y práctica*. Madrid: Dykinson. Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/56888?page=22>
- Hernández, B. (2017). *Sumario administrativo y debido proceso*. (C. E. Nacional, Ed.) Obtenido de Serie Magíster Volumen 211: <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6070/1/SM211-Hernandez-Sumario.pdf>
- Jurídicos Tributarios, Firma de Abogados Tributaristas en Colombia. (24 de mayo de 2019). *Juridicos Tributarios*. Obtenido de ¿Qué es la Acción Persuasiva u Oficio Persuasivo de la UGPP?: <https://juridicostributarios.com/que-es-la-accion-persuasiva-u-oficio-persuasivo-de-la-ugpp/>
- Márquez Gómez, D. (2019). *Manual de Derecho Administrativo*. Ciudad de México: FCE-Fondo de Cultura Económica. Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/130941?page=53>
- Mogrovejo Jaramillo, J. C. (2017). Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador. *Foro, Revista de Derecho*, 21-42.
- Mogrovejo, J. C. (2011). Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador. *FORO Revista de Derecho UASB*, 21-42.
- Normas Internacionales de Contabilidad. (28 de noviembre de 2020). *NICNIIF*. Obtenido de https://www.nicniif.org/files/normas2010/parte%20b/70_glossary%20of%20terms%20f_139.pdf
- Novoa, C. G. (28 de noviembre de 2016). *Revista Jurídica*. Obtenido de https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2009/09/26_11_declaracion_de_patrimonio_.pdf

- Orozco Felgueres Loya, C. (2020). *ABC del patrimonio personal*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos . Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/130918?page=1>
- Palomar, A., & Fuertes , J. (2021). *vLex*. Obtenido de Motivación del Acto Administrativo: <https://practico-administrativo.es/vid/motivacion-acto-administrativo-427637334#:~:text=La%20motivaci%C3%B3n%20del%20acto%20administrativo,%2C%20combatir%2C%20ese%20acto%20administrativo.>
- Parra, V. R. (15 de Diciembre de 2010). *LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL EN EL ECUADOR*. Obtenido de Universidad de Cuenta Repositorio Digital : <http://dspace.ucuenca.edu.ec/handle/123456789/2675>
- Pérez Royo, F. (2012). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid: Civitas Thomson Reuters .
- Pérez, E. (2009). *Derecho Administrativo*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones .
- Pérez, E. (2020). *Manual de derecho administrativo*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones. Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/145743?page=73>
- Pérez, E. (2020). *Manual de Derecho Administrativo* . Quito: Corporación de Estudios y Públiciones . Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/145743?page=67>
- Pérez Valencia, M. (2021) El derecho tributario penal ecuatoriano: el ilícito tributario y su sanción, *Derecho y Sociedad* No. 11, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito.
- Philipps, C. B. (2009). El derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Revista ACTUALIDAD JURIDICA*, 577-596.
- Piza Rodríguez, J. R. (2010). El principio de seguridad jurídica en materia tributaria . En U. E. Colombia, *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (pág. 123). Bogotá: Nomos Impresores .
- Proaño, J. (2014). *Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la facultad sancionadora de la administración tributaria*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar. Recuperado el 29 de septiembre de 2022, de <http://hdl.handle.net/10644/4486>
- Queralt , J., Lozano Serrano, C., & Tejerizo López, J. (2017). *Derecho Tributario* (Vol. 22). Pamplona: Thomson Reuters.
- Restrepo Pineda, C. (2017). *Procedimiento Tributario en Sede Administrativa*. Medellín: Ediciones Unaula. Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/164624?page=186>
- Rivero Ortega, R., & Granda Aguilar, V. (2017). DERECHO ADMINISTRATIVO. En R. O. Ricardo, *La potestad sancionadora de la administración* (págs. 227-236). Quito: Corporación Editora Nacional.

- Saltos Orrala, M. (02 de marzo de 2017). PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO SEGÚN LA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR. *Revista Empresarial*, 61-67. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6128116>
- Salvador Soto, J. (mayo de 2015). *Universidad San Francisco de Quito*. Obtenido de *Infracciones y sanciones administrativas en materia laboral en la legislación ecuatoriana*: <http://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/4319/1/120711.pdf>
- Servicio de Rentas Internas . (2014). *INSTRUCATIVO Aplicación Sanciones Pecuniarias* . Quito : Departamento de Prevención de Infracciones Dirección Nacional de Gestión Tributaria .
- Servicio de Rentas Internas . (2019). *Resolución Sancionadora por Contravención* . Machala .
- Sierra, M. (29 de septiembre de 2019). *El procedimiento administrativo sancionatorio general en Colombia : Un estudio desde la orientación garantista del nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*. Universidad de Bogotá, Bogotá. Obtenido de Universidad de Bogotá: <http://hdl.handle.net/20.500.12010/7751>
- Siota Álvarez, M. (29 de enero de 2016). *Analogía e interpretación en el Derecho Tributario*. Madrid: Ediciones jurídicas y sociales S.A. Obtenido de eLibro: <https://elibro.net/es/ereader/udla/58666?page=10>
- Solís González, E. (2015). Infracciones y sanciones tributarias. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* , 329-370.
- Terán Suárez, J. (2014). *PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y JURÍDICOS DE LA TRIBUTACIÓN*. Quito: Editorial Jurídica Cevallos.
- Troya, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones. Obtenido de <https://elibro.net/es/ereader/udla/115041?page=2>.”
- Uhsca Cuzco, N., Cabrera Coello, B., Aguas Pután, R., & Suárez López, S. (2020). Lo ilícito tributario y la aplicación de las normas ecuatorianas. *JOURNAL OF SCIENCE AND RESEARCH* , 845-855.
- Universidad de Jaén. (28 de febrero de 2021). *Metodología Cualitativa*. Obtenido de http://www.ujaen.es/investiga/tics_tfg/enfo_cuali.html
- Universidad de Jaén. (28 de febrero de 2021). *Universidad de Jaén*. Obtenido de http://www.ujaen.es/investiga/tics_tfg/teoria_fundamentada.html
- Valdés Costa , R. (1996). *CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO*. Buenos Aires: DEPALMA.
- Valencia, P., & Tatiana, M. (2021). *El derecho tributario penal ecuatoriano*. (C. d. Publicaciones, Ed.) Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.

Vasco, D. C. (1997). *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio*. Barcelona: Editorial Práxis.

Vergara Blanco, A. (2004). Esquema de los principios del Derecho Administrativo Sancionador. *Revista De Derecho (Coquimbo. En línea)*, II, 137-147. Obtenido de <https://doi.org/10.22199/S07189753.2004.0002.00008>

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Vol. 7). Buenos Aires: Ediciones Depalma Buenos Aires.

Zornoza Pérez, J. J., & Muñoz Martínez, G. (2010). Infracciones y sanciones tributarias. En P. R. Alberto, *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (pág. 818). Bogotá: Nomos Impresores.

Normativa:

Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38, Quito, 31 de diciembre de 2019.

Código Orgánico Administrativo, Registro Oficial Suplemento 31, Quito, 07 de julio de 2017.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Registro Oficial No. 242, Quito, 29 de diciembre de 2007.

Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 463, Quito, 31 de diciembre de 2019.

Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento No. 209, Quito, 31 de marzo de 2020.

Servicio de Rentas Internas [SRI] (29 de mayo de 2017). Resolución No. NAC-DGERCGC17-00310. Suplemento del Registro Oficial 497.

Servicio de Rentas Internas . (2014). *I N S T R U C T I V O Aplicación Sanciones Pecuniarias* . Quito : Departamento de Prevención de Infracciones Dirección Nacional de Gestión Tributaria .

Servicio de Rentas Internas . (2019). *Resolución Sancionadora por Contravención* . Machala .

Sentencias de Corte Nacional:

Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJ] (14 de octubre de 2013). Recurso de Casación No. 473-2015.

Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJ] (14 de noviembre de 2014). Recurso de Casación Nro. 581-2012.

Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJ] (13 de abril del 2015). Recurso de Casación No. 105-2013.

Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJ] (25 de septiembre del 2014). Recurso de Casación No. 231-2013.

Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJ] (21 de octubre del 2014). Recurso de Casación No. 453-2012.

Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJ] (31 de marzo del 2014). Recurso de Casación No. 2-2012.

Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJ] (22 de octubre del 2014). Recurso de Casación No. 475-2012.

Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJ] (16 de abril del 2014). Recurso de Casación No. 256-2012.

Sentencia de Corte Constitucional Colombiana:

Corte Constitucional de Colombia [CCC] (18 de noviembre de 2015). Sentencia C-699/15.
Magistrado Ponente: Alberto Rojas Ríos.

Anexos

Anexo 1

Sentencias de la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia. Debido a que las sentencias se presentan de una manera extensiva, se ha considerado conveniente rescatar el apartado resolutivo de las mismas:

Sentencia Sala Especializada Contencioso Tributario	Decisión
231-2013	No casar el recurso interpuesto contra la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3. Detalla que la Resolución Sancionadora carece de razonamientos lógicos, jurídicos, no hay proporcionalidad entre la infracción con la multa.
473-2015	No casar la sentencia dictada el 20 de octubre de 2015, por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1, con sede en la ciudad de Quito.
453-2012	No casar, la sentencia dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca, el 30 de mayo de 2012. Debido a que la Administración Tributaria en la resolución impugnada no menciona los razonamientos lógicos ni jurídicos por los cuales impone una sanción de \$. 1.000,00 al actor. El apartado 6.2.3 de la sentencia es clara en concluir que la resolución emitida por la Administración Tributaria al no establecer un criterio de proporcionalidad entre el valor de la sanción impuesta frente a la infracción cometida adolece de motivación contraviniendo así lo establecido en el numeral 6, y literal l) del numeral 7 art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador.
105 -2013	No casar la sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la ciudad de Cuenca. En razón la Administración Tributaria tiene la obligación de indicar en su Resolución los criterios aplicados para establecer la sanción al afectado y regular así la proporcionalidad. En este sentido el acto administrativo debía encontrarse estrictamente motivado, considerando el uso de la potestad discrecional tributaria.

2-2012	Rechaza el recurso de casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas. La Administración Tributaria en la resolución impugnada no menciona los razonamientos lógicos ni jurídicos por los cuales impone una sanción de \$. 600,00 a la actora. al no establecer un criterio de proporcionalidad entre la sanción impuesta y la infracción cometida, adolece de motivación contraviniendo así lo establecido en el literal l) del art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador.
475-2012	No casa la sentencia dictada Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, con sede en la ciudad de Cuenca por cuanto la resolución sancionadora adolece de motivación alguna, contraviniendo la norma establecida en la Constitución de la República del Ecuador.
256-2012	Rechaza el recurso de casación interpuesto por la Administración Tributaria. Se concluye que la resolución emitida por la administración tributaria al no establecer un criterio de proporcionalidad entre la sanción impuesta y la infracción cometida, adolece de motivación contraviniendo así lo establecido en el numeral 6, y literal l) del numeral 7 art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

Fuente: (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, años resolutivos 2014, 2015, 2016).

Elaborado por: La autora.

Anexo 2

Inicio de sumario por contravención Dirección Provincial El Oro, Servicio de Rentas Internas

DIRECCIÓN PROVINCIAL EL ORO
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA
OFICIO No. [REDACTED]

ASUNTO : INICIO SUMARIO POR CONTRAVENCIÓN
RUC : [REDACTED]
SUJETO PASIVO : [REDACTED]

El numeral 6 del artículo 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, manifiesta que es facultad de la Administración Tributaria imponer sanciones de conformidad con la ley.

El artículo 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas dispone que el Director General del Servicio de Rentas Internas, basado en el criterio de desconcentración, aprobará el reglamento orgánico funcional institucional.

Mediante la Resolución No. NAC-DGERCG14-00313, publicada en la edición especial del Registro Oficial No. 134 de 30 de mayo de 2014, se expidió el nuevo Estatuto Orgánico de Gestión Organizacional por Procesos del Servicio de Rentas Internas, mismo que es aplicable desde el 01 de noviembre de 2014 según lo dispuesto en la Resolución No. NAC-DGERCG14-00873.

El artículo 76 del Código Tributario dispone: *"La competencia administrativa en el ámbito tributario, es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o sustitución, previstos por las leyes."*

Mediante Resolución No. NAC-DNHRNO19-0000049-E de 27 de abril de 2019, se otorgó el nombramiento provisional comprendido dentro de la escala de nivel jerárquico superior a la Dra. Jenny Liliana Cueva Acaro, en el puesto de Director Provincial de El Oro, desde el 01 de mayo de 2019.

Mediante Resolución No. PEO-JURDR18-00000110, publicada en el Registro Oficial No. 226 del 20 de abril del 2018, en ejercicio de la facultad que le confiere la ley, la Dirección Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas resolvió delegar a quien desempeñe las funciones de Experto Supervisor de Gestión Tributaria, la facultad de expedir y suscribir el presente acto.

El artículo 362 del Código Tributario establece que la acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias es ejercida por funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria.

El artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador asegura el derecho al debido proceso y garantiza el derecho a la defensa en todo proceso judicial o administrativo y el numeral 7 de dicho artículo dispone:

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

- a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.*
- b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.*
- c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. (...)*
- h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra. (...)"*

El artículo 314 del Código Tributario establece que la infracción tributaria es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

El artículo. 40-A de la Ley de Régimen Tributario Interno, referente a la Información sobre patrimonio, establece *" Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración."*

El artículo 69 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, referente a la información de Patrimonio, establece:

"Para los efectos de la declaración patrimonial a la que se refiere la Ley de Régimen Tributario Interno, se tendrá en cuenta lo siguiente:

Las personas naturales, incluyendo las que no desarrollen actividad económica, cuyo total de activos supere el monto equivalente a 20 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, presentarán anualmente en la forma y plazos establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución de carácter general, la información patrimonial de los saldos iniciales existentes al 1 de enero del ejercicio.

Esta declaración, se realizará considerando tanto la información de la persona así como el porcentaje que le corresponde de la sociedad conyugal e hijos no emancipados, de ser el caso.

Quienes mantengan sociedad conyugal o unión de hecho deberán presentar una declaración conjunta en el caso de que sus activos comunes superen el valor equivalente a 40 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta. Sin embargo, si cualquiera de los cónyuges o convivientes mantuviere activos fuera de la sociedad conyugal o unión de hecho, la declaración tendrá que ser individual, y contendrá los activos y pasivos individuales así como la cuota en los activos y pasivos que formen parte de la sociedad conyugal o unión de hecho.

Entiéndase por patrimonio a la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos."

El artículo 6 de la Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000310 publicada el 06 de junio de 2017, referente al plazo para la presentación, establece: *"La declaración patrimonial de personas naturales será presentada anualmente en el mes de mayo del año respecto del cual se presenta la información, de conformidad con el noveno dígito de la cédula de identidad o Registro Único de Contribuyentes (RUC), de acuerdo al siguiente calendario:*

Noveno dígito de CI o RUC	Fecha máxima de presentación
1	10 de mayo
2	12 de mayo
3	14 de mayo
4	16 de mayo
5	18 de mayo
6	20 de mayo
7	22 de mayo
8	24 de mayo
9	26 de mayo
0	28 de mayo

Para el caso de personas naturales extranjeras residentes en el Ecuador, que posean únicamente pasaporte y no cédula de identidad, tendrán como fecha máxima de presentación la misma que corresponde a los sujetos cuyo noveno dígito de la cédula de identidad es cero (0), de acuerdo al calendario establecido en este artículo.

Cuando una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, aquella se trasladará al siguiente día hábil.

De ser necesaria la presentación de una declaración sustitutiva el contribuyente podrá hacerlo en los términos de los artículos 89 del Código Tributario y 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno."

El Servicio de Rentas Internas, en uso de las facultades conferidas por la ley, luego de analizar la información contenida en sus bases de datos hasta el día de hoy 09 de septiembre de 2019, ha establecido que el sujeto pasivo [REDACTED] con RUC [REDACTED] cumple con las condiciones previstas por las leyes y reglamentos para la presentación del anexo de declaración patrimonial.

Obligaciones que no han sido cumplidas en los plazos previstos para el efecto:

Obligación
ANEXO DECLARACIÓN PATRIMONIAL 2017
ANEXO DECLARACIÓN PATRIMONIAL 2019

Con estos antecedentes y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 363 del Código Tributario, se le concede al contribuyente cinco (5) días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del presente documento, para que, en ejercicio de su derecho a la defensa, presente todas las pruebas de descargo que considere pertinentes para justificar las presunciones del cometimiento de la infracción tributaria. Adicionalmente se le recuerda que, de conformidad a la mencionada norma, una vez concluido el término probatorio y sin más trámite la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de sanción.

Las pruebas que justifiquen las presunciones del cometimiento de la infracción tributaria deberá presentarlas por escrito en el horario de oficina establecido para el SRI, esto es de 08h00 a 17h00, en la oficina de la secretaria del Servicio de Rentas Internas de su jurisdicción, adjuntando copia de la presente notificación.

NOTIFICAR el presente oficio en el buzón del contribuyente, de conformidad con lo que establece el Código Tributario, la Ley de Comercio Electrónico, Mensajes de Datos y Firma Electrónica, la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 733 de 14 de abril del 2016 y el Acuerdo de Uso de Medios Electrónicos.

NOTIFÍQUESE.- MACHALA a, 10 de septiembre de 2019

**BUSTAMANTE ABAD GUILLERMO VICENTE
EXPERTO SUPERVISOR DE GESTIÓN TRIBUTARIA
DOCUMENTO FIRMADO Y NOTIFICADO ELECTRÓNICAMENTE
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

Resolución sancionadora por contravención Dirección Provincial El Oro, Servicio de Rentas Internas

**DIRECCION PROVINCIAL EL ORO
DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
RESOLUCIÓN SANCIONATORIA POR CONTRAVENCIÓN
No. [REDACTED]**

SUJETO PASIVO: [REDACTED]

RUC: [REDACTED]

CONSIDERANDO:

1. Que, la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad sancionadora contemplada en los artículos 67, 70 y 355 del Código Tributario, y numeral 6 del artículo 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, se encuentra facultada para imponer, en la medida y en los casos previstos en la ley, a través de resoluciones escritas emitidas por la autoridad competente, sanciones de conformidad con la ley;

Que, el artículo 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas dispone que los directores regionales (actualmente directores zonales de conformidad con la resolución No. NAC-DGERCGC14-00313) y provinciales ejercerán, dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas;

Que el artículo 362 del Código Tributario establece que la acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias es ejercida por funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables;

Que, mediante Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000383, publicada en el Primer Suplemento del Registro Oficial No. 838 de 12 de septiembre de 2016, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas delegó a los directores zonales y provinciales del Servicio de Rentas Internas la facultad para conocer y resolver los reclamos que se formularen ante ésta Administración Tributaria;

Que mediante Resolución No. PEO-JURRDRI18-00000110, emitida el 27 de marzo del 2018, y publicada en el R.O. 226 del 20 de abril del 2018, la Directora Provincial de El Oro del Servicio de Rentas Internas delega a quien desempeñe las funciones de Experto Supervisor Provincial de Gestión Tributaria de El Oro, la facultad de expedir y suscribir el presente acto administrativo;

2. Que, los literales d) y e) del primer numeral del artículo 96 del Código Tributario establecen como deberes formales de los sujetos pasivos de tributos:

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

(...) d) Presentar las declaraciones que correspondan

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

Que, el numeral noveno del artículo 2, y el artículo 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, establece que la Administración Tributaria tiene la facultad de solicitar a cualquier persona natural o entidad de derecho público o privado o a sus representantes cualquier tipo de documentación o información que requiera para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario.

Que, el inciso primero del artículo 315 del Código Tributario, clasifica a las infracciones en contravenciones y faltas reglamentarias; y el inciso segundo del mencionado artículo señala que constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en el Código Tributario y demás leyes de la materia.

Código: 24302769

Que, el artículo 323 del Código Tributario establece a la sanción de multa como pena aplicable al cometimiento de infracciones tributarias, según el caso.

Que, el artículo 348 del Código Tributario establece a las contravenciones tributarias como las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos.

3. Que, el artículo 40-A de la Ley de Régimen Tributario Interno, referente a la Información sobre patrimonio, establece "*Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.*"

El artículo 69 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, referente a la información de Patrimonio, establece:

"(...)

Las personas naturales, incluyendo las que no desarrollen actividad económica, cuyo total de activos supere el monto equivalente a 20 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, presentarán anualmente en la forma y plazos establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución de carácter general, la información patrimonial de los saldos iniciales existentes al 1 de enero del ejercicio.

Esta declaración, se realizará considerando tanto la información de la persona así como el porcentaje que le corresponde de la sociedad conyugal e hijos no emancipados, de ser el caso.

Quienes mantengan sociedad conyugal o unión de hecho deberán presentar una declaración conjunta en el caso de que sus activos comunes superen el valor equivalente a 40 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta. Sin embargo, si cualquiera de los cónyuges o convivientes mantuviere activos fuera de la sociedad conyugal o unión de hecho, la declaración tendrá que ser individual, y contendrá los activos y pasivos individuales así como la cuota en los activos y pasivos que formen parte de la sociedad conyugal o unión de hecho.

Entiéndase por patrimonio a la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos."

Que, la disposición general segunda de la Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000310 publicada el 06 de junio de 2017, señala que: "*En caso de que los sujetos obligados conforme lo señalado en la presente Resolución, no cumplan con la presentación de la declaración patrimonial serán sancionados de conformidad con lo establecido en el Código Tributario. El cumplimiento de la sanción impuesta no exime de la obligación de presentar la declaración patrimonial.*"

4. Que, en cumplimiento del artículo 363 del Código Tributario, el Servicio de Rentas Internas notificó el día 20 de septiembre de 2019 al sujeto pasivo [REDACTED] el documento de Inicio Sumario No. PEO-GTROITC19-000000000 por medio del cual se le concedió el término de cinco (5) días hábiles para que cumpla las obligaciones detalladas o en ejercicio de su derecho a la defensa, presente todas las pruebas de descargo que considere pertinentes para desvirtuar las presunciones del cometimiento de la infracción tributaria.

Que, una vez vencido el plazo otorgado en el documento de inicio sumario, el sujeto pasivo no ha dado cumplimiento a las obligaciones detalladas ni ha ingresado documentación que desvirtúe en legal y debida forma su incumplimiento, hecho verificado por la Administración Tributaria.

Que, una vez vencido el plazo otorgado en el documento de Inicio Sumario, se ha verificado que el sujeto pasivo [REDACTED] no presentó las obligaciones ni desvirtuó en su totalidad la presunta infracción cometida, así tenemos que:

Obligaciones no cumplidas:

OBLIGACION	PERIODO
4.1 DECLARACION PATRIMONIAL	AÑO 2019

Que, el incumplimiento antes señalado constituye una infracción tributaria sancionada por la ley.

Que, el artículo 349 del Código Tributario determina que: "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 a 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 (...)"

Que, para el establecimiento de las cuantías de sanción a fijarse, la Administración Tributaria ha tomado en cuenta; el marco del rango señalado en el precitado artículo 349; el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 553, del 11 de Octubre de 2011, y su reforma constante en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 322 del 29 de Agosto de 2014. Normativa que considera los siguientes aspectos:

- Si la falta en la que ha incurrido el contribuyente impide el normal ejercicio de las atribuciones conferidas a la Administración Tributaria;
- Los principios constitucionales que regulan el régimen tributario básicamente el de legalidad, equidad y proporcionalidad, que constituyen la base de nuestro sistema tributario;
- La estratificación de los contribuyentes, en atención a su significancia económica; y,
- La categorización de las infracciones en atención a su gravedad.

El Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias señala, al final del numeral 5.4 las cuantías de multa que se aplicarán por la no presentación de la Declaración Patrimonial.

**CUANTIAS DE MULTA POR NO PRESENTACION
DE DECLARACION PATRIMONIAL**

TOTAL ACTIVOS	Multas por omisión juzgada por la Administración Tributaria
200.000-250.000	USD. 500
250.001-300.000	USD. 700
300.001-350.000	USD. 900
350.001-400.000	USD. 1.100
400.001-450.000	USD. 1.300
450.001 - en adelante	USD. 1.500

Que, con corte al 29 de octubre de 2019, según información propia y/o reportada por terceros, se desprenden en los sistemas de la Administración Tributaria los siguientes valores por concepto de activos, que mantiene el contribuyente para cada periodo fiscal, estando obligado a presentar la Declaración Patrimonial año 2019. Valores con los cuales fue calculada la multa, de la presente resolución:

CONCEPTO	PERIODO FISCAL	VALOR USD
TOTAL DE ACTIVOS	2019	██████████

Y en uso de las facultades establecidas,

RESUELVE:

1. **SANCIONAR** al sujeto pasivo [REDACTED], con RUC [REDACTED], con la multa de novecientos dólares de los Estados Unidos de América (USD 900.00) por el incumplimiento de la obligación detallada en el numeral 4.1 de la parte considerativa de esta Resolución; la cual constituye una infracción tipificada como contravención.
2. **COMUNICAR** al sujeto pasivo [REDACTED] que deberá cancelar dentro del término de **veinte (20) días**, la suma de novecientos dólares de los Estados Unidos de América (USD 900.00), por el total de las sanciones impuestas, a través de Internet, en el formulario SRI 106 (múltiple de pagos) aplicando el código [REDACTED] periodo [REDACTED], correspondiente a **MULTAS POR OMISIDAD DE DECLARACION PATRIMONIAL**, caso contrario se dispondrá que el departamento correspondiente del Servicio de Rentas Internas inicie el procedimiento administrativo de ejecución, con la emisión del respectivo título de crédito, en los términos previstos en el artículo 149 y siguientes del Código Tributario.
3. **OFICIAR** con el contenido de la presente Resolución al departamento de cobro de la Dirección PROVINCIAL EL ORO o al área correspondiente del Servicio de Rentas Internas, para que efectúe el seguimiento y registro del cumplimiento de esta obligación y de ser el caso, proceda al cobro conforme a la Ley.
4. **INFORMAR** al sujeto pasivo que de conformidad con lo señalado en el último inciso del artículo 349 del Código Tributario, **la presente sanción no le exime del cumplimiento de la obligación tributaria incumplida.**
5. **NOTIFICAR** la presente resolución al sujeto pasivo [REDACTED] en su buzón del contribuyente, de conformidad con lo que establece el Código Tributario, la Ley de Comercio Electrónico, Mensajes de Datos y Firma Electrónica, la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 733 de 14 de abril del 2016 y el Acuerdo de Uso de Medios Electrónicos.

NOTIFÍQUESE.- MACHALA a, 29 de octubre de 2019

**BUSTAMANTE ABAD GUILLERMO VICENTE
EXPERTO SUPERVISOR DE GESTIÓN TRIBUTARIA
DOCUMENTO FIRMADO Y NOTIFICADO ELECTRÓNICAMENTE
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

Anexo 3: Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias

INSTRUCTIVO

Aplicación de Sanciones Pecuniarias

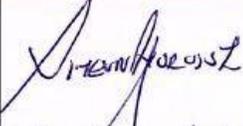
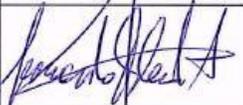
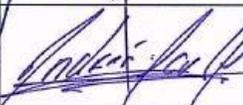
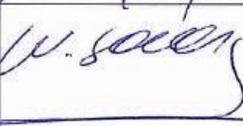
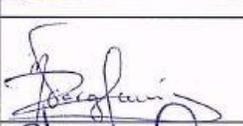
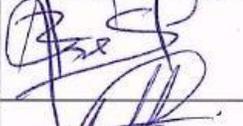
***Departamento de Prevención de
Infracciones Dirección Nacional de
Gestión Tributaria***

Agosto 2014

CÓDIGO INS_CCT_SAN18	FECHA DE VIGENCIA 06 - Agosto - 2014	VERSIÓN 5.0	PÁGINAS 16
--------------------------------	--	-----------------------	----------------------

INSTRUCTIVO:

APLICACIÓN DE SANCIONES PECUNIARIAS

RUBRO	CARGO	FIRMA	FECHA
APROBADO POR:	Eco. Ximena Amoroso Iñiguez DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS		6/08/14
	Eco. Leonardo Orlando Arteaga DIRECTOR NACIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA		6/08/2014
	Dr. Andrés Cortez DIRECTOR NACIONAL JURÍDICO		6/08/2014
REVISADO POR:	Dr. Wilson Salas Valdivieso JEFE DEL DPTO. DE PREVENCIÓN DE INFRACCIONES		01-08-2014
	Ing. Mabel Vargas JEFE DEL DEPTO. DE GESTIÓN DE LA CALIDAD		04 - 08 - 2014
	Ing. Rodrigo Flores JEFE NACIONAL DEL ÁREA DE INFRACCIONES (S)		01/08/14
ELABORADO POR:	Abg. Pablo Arias Fernández ÁREA DE INFRACCIONES		01/08/2014

ÍNDICE Y CONTENIDO

1 GENERALIDADES.....	4
1.1 IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO.....	4
2 OBJETIVO.....	4
3 ALCANCE.....	4

El presente documento describe la determinación de cuantías de sanciones pecuniarias por contravención y faltas reglamentarias4

4 NORMAS DE OPERACIÓN	4
4.1 BASE LEGAL.....	4
4.2 NORMAS ESPECÍFICAS	5
5 DEFINICIÓN DE CUANTÍAS PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES PECUNIARIAS	6
5.1 Estratificación de contribuyentes para la aplicación equitativa y proporcional de cuantías	6
5.2 Cuantías para sancionar presentación tardía y no presentación de declaraciones de Impuesto a la Renta, IVA en calidad de agente de percepción, IVA en calidad de agente de retención, retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta, ICE, Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a los Activos en el Exterior, Impuesto a las Tierras Rurales, Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables y anexos.....	6
5.2.1 Liquidación de sanciones pecuniarias	6
5.2.1.1 Cuantías de multas liquidables por omisiones no notificadas por la Administración Tributaria	7
5.2.1.2 Cuantías de multas liquidables por omisiones detectadas y notificadas por la Administración Tributaria	7
5.2.2 Cuantías de multa por omisiones detectadas y juzgadas por la Administración Tributaria	8
5.3 Cuantías de multa de infracciones para las cuales la norma no ha previsto sanción específica	8
5.3.1 Cuantías por contravenciones y faltas reglamentarias.....	8

5.3.2 Sanción para contribuyentes RISE.....	9
5.4 Sanciones por Declaración Patrimonial.....	9
5.4.1 Liquidación voluntaria.....	9
5.4.2 Liquidación de multa por un proceso persuasivo	9
5.4.3 Liquidación antes de resolución sancionatoria.....	10
5.4.4 Cuantías de multa por presentación tardía y juzgada por la Administración Tributaria.	10
5.5 Disposiciones Generales	11
6 GLOSARIO DE TÉRMINOS	13
7 ANEXOS	¡Error! Marcador no definido.
7.1 ANEXO 1.- DETALLE TAXATIVO DE LAS INFRACCIONES Y SU CATEGORIZACIÓN¡Error! Marcador n	

1 GENERALIDADES

1.1 IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO

PROCESO DE PRIMER NIVEL:	Gestión del Cumplimiento Tributario		
PROCESO DE SEGUNDO NIVEL:	Gestión de Sanciones		
VERSIÓN DEL DOCUMENTO:	5.0	FRECUENCIA DE EJECUCIÓN:	Diaria
RESPONSABLE:	Area Nacional de Infracciones		

2 OBJETIVO

Implantar un modelo sancionatorio que gradúe la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, y por segmento o estrato de contribuyente, atiende principios de legalidad, equidad y proporcionalidad.

3 ALCANCE

El presente documento describe la determinación de cuantías de sanciones pecuniarias por contravención y faltas reglamentarias.

4 NORMAS DE OPERACIÓN

4.1 BASE LEGAL

- **Constitución de la República del Ecuador** (Decreto Legislativo 0 / Registro Oficial 449 de 20-oct-2008 / Última modificación: 13-jul-2011)
- **Código Tributario** (Codificación 9 / Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun-2005 / Última modificación: 26-sep-2012)
- **Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas** publicada en el R.O. No. 181 de 30 de Abril de 1999 - Ley 99-24.
- **Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas** (Ley 41 / Registro Oficial 206 de 02-dic-1997 / Última modificación: 10-dic-2012)
- **Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI** (Codificación 26 / Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov-2004 / Última modificación: 26-dic-2012)
- **Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador** publicada en el tercer

suplemento del R.O 242 de 29 de Diciembre de 2007

- **Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno** (Decreto Ejecutivo 374 / Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010 / Última modificación:23-ene-2013)
- **Reglamento a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas** (Decreto Ejecutivo 1026 / Registro Oficial Suplemento 231 de 08-ene-1998 / Última modificación: 30-dic-2011)
- **Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.** (Decreto Ejecutivo 430 / Registro Oficial 247 de 30-jul-2010 / Última modificación: 23-ene-2013).
- **Reglamento a la Ley del Registro Único de Contribuyentes.** (Decreto Ejecutivo 2167 / Registro Oficial Suplemento 427 de 29-dic-2006).
- **Estatuto Especial de Personal del Servicio de Rentas Internas SRI** (Resolución del SRI 526 / Registro Oficial 779 de 31-ago-2012)
- **Código de Ética de los Servidores del SRI** (Resolución del SRI 117 / Registro Oficial 672 de 29-mar-2012 / Última modificación: 12-abr-2013)
- Política Gestión de Riesgos Institucionales, vigente
- Política de Seguridad de la Información, vigente.
- Política Ambiental, vigente.
- Procedimiento Gestión de Grupos de Información Institucional, vigente
- Procedimiento Gestión Disciplinaria, vigente.

4.2 NORMAS ESPECÍFICAS

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

5 DEFINICIÓN DE CUANTÍAS PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES PECUNIARIAS

Para determinar cuantías de sanciones pecuniarias por contravención y faltas reglamentarias, se deberá seguir las siguientes directrices:

5.1 Estratificación de contribuyentes para la aplicación equitativa y proporcional decuantías.

Para el establecimiento de las cuantías de sanciones pecuniarias, se observará la siguiente estratificación prevista en las normas tributarias, y en las regulaciones emitidas por la Administración Tributaria:

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

5.2 Cuantías para sancionar presentación tardía y no presentación de declaraciones de Impuesto a la Renta, IVA en calidad de agente de percepción, IVA en calidad de agente de retención, retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta, ICE, Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a los Activos en el Exterior, Impuesto a las Tierras Rurales, Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables y anexos.

5.2.1 Liquidación de sanciones pecuniarias.- los sujetos pasivos podrán liquidar y pagar sus multas, adicionalmente a los casos establecidos en el artículo 100 de la ley de régimen tributario interno y artículo 189 de la ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador, en los siguientes casos:

- Cuando los sujetos pasivos se encuentren obligados a presentar la declaración de impuesto a la renta, registren en cero las casillas de ingresos y del impuesto causado del período declarado.
- Cuando la declaración de impuesto al valor agregado efectuada por un sujeto pasivo, en calidad de agente de percepción, registren en cero las casillas de impuesto a pagar y de ventas del período declarado.
- Cuando las declaraciones de impuesto al valor agregado como agente de retención y retenciones en la fuente de impuesto a la renta, registre en cero las casillas de impuesto a pagar.
- Cuando la declaración de impuesto a los consumos especiales, registren en cero las casillas de impuesto a pagar y de base imponible del impuesto a los consumos especiales durante el período declarado.
- Cuando la declaración del impuesto a la salida de divisas, registre en cero la casilla correspondiente al total consolidado de Impuesto a la Salida de Divisas del período

declarado.

- Cuando los sujetos pasivos que se encuentren obligados a presentar la declaración de impuesto a los activos en el exterior, registren en cero las casillas de impuesto a pagar.
- Cuando los sujetos pasivos del impuesto a las tierras rurales, presenten la declaración correspondiente registrando en cero las casillas de impuesto causado del período declarado.
- Cuando la declaración del impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, registren en cero la casilla correspondiente al impuesto causado del período declarado.
- Cuando se presenten anexos de información fuera del plazo establecido para el efecto.

En los indicados casos, la multa se calculará observando las situaciones y cuantías a continuación señaladas:

5.2.1.1 Cuantías de multas liquidables por omisiones no notificadas por la Administración Tributaria.-los sujetos pasivos que no hubieren recibido aviso de la Administración Tributaria, respecto de la no presentación de declaraciones o anexos, en las situaciones y condiciones referidas en el numeral 5.2.1 del presente instructivo, podrán cumplir sus obligaciones de declaraciones o anexos considerando por cada obligación, las siguientes cuantías de multa:

Tipo de contribuyente	Cuantías en Dólares de los Estados Unidos de América
Contribuyente especial	\$. 90,00
Sociedades con fines de lucro	\$.60,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	\$. 45,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	\$. 30,00

5.2.1.2 Cuantías de multas liquidables por omisiones detectadas y notificadas por la Administración Tributaria.- Los sujetos pasivos que hubieren sido notificados por la Administración Tributaria, respecto de la no presentación de declaraciones o anexos, en las situaciones y condiciones referidas en el numeral 5.2.1 del presente instructivo; podrán cumplir sus obligaciones de declaraciones o anexos liquidando y pagando antes de la notificación de la resolución sancionatoria, considerando por cada obligación, las siguientes cuantías de multa:

Tipo de contribuyente	Cuantías en Dólares de los Estados Unidos de América
Contribuyente especial	\$. 120,00
Sociedades con fines de lucro	\$. 90,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	\$. 60,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	\$. 45,00

5.2.2 Cuantías de multa por omisiones detectadas y juzgadas por la Administración Tributaria.-Las penas pecuniarias aplicadas a sujetos pasivos incurso en omisión de declaración de impuestos y/o anexos; y, presentación tardía de declaración de impuestos y/o anexos, luego de concluido un proceso sancionatorio, por no haber sido factible, ni materialmente posible la aplicación de la sanción de clausura; tendrán las siguientes cuantías de multa:

Tipo de contribuyente	Cuantías en Dólares de los Estados Unidos de América
Contribuyente especial	\$. 180,00
Sociedades con fines de lucro	\$. 120,00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	\$. 90,00
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedades sin fines de lucro	\$. 60,00

En el caso de que un sujeto pasivo hubiere incurrido en contravención, y recibido sanción de clausura, o de multa por no presentación de declaraciones anexos, según corresponda a la infracción; y, que posteriormente cumpliera con la obligación tributaria, encontrándose en los casos previstos en el numeral 5.2.1 del presente instructivo, podrá liquidar su multa conforme a lo señalado en el numeral 5.2.1.1, por incurrir en falta reglamentaria de presentación tardía.

5.3 Cuantías de multa de infracciones para las cuales la norma no ha previsto sanción específica.

5.3.1 Cuantías por contravenciones y faltas reglamentarias.-Las contravenciones y faltas reglamentarias categorizadas por la Administración Tributaria, en atención a su gravedad, tendrán la siguiente calificación, de menor a mayor:

- Contravención tipo "A"
- Contravención tipo "B"
- Contravención tipo "C"

CUANTÍAS DE MULTAS PARA CONTRAVENCIONES:

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

CUANTÍAS DE MULTAS PARA FALTAS REGLAMENTARIAS:

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

5.3.2 Sanción para contribuyentes RISE.- A los contribuyentes que se encuentren dentro del régimen simplificado RISE, se les aplicará el mínimo de la cuantía prevista en el código tributario para sancionar contravención o falta reglamentaria, según fuere el caso.

5.4 Sanciones por Declaración Patrimonial.

5.4.1 Liquidación voluntaria.- Los sujetos pasivos que presenten su declaración patrimonial tardía, sin que medie aviso o notificación alguna de parte de la Administración Tributaria, podrán liquidar y pagar la multa prevista para su caso, en la columna "A" de la tabla de cuantías de sanciones de declaración patrimonial tardía.

5.4.2 Liquidación de multa por un proceso persuasivo.- Cuando la Administración Tributaria hubiere informado mediante aviso o notificación persuasiva, la presentación tardía de una declaración patrimonial sin el pago de la multa respectiva,

podrá cumplir el sujeto pasivo con dicha obligación omitida, liquidando y pagando la multa prevista para su caso, en la columna “B” de la tabla de cuantías de sanciones de declaración patrimonial tardía.

5.4.3 Liquidación antes de resolución sancionatoria.-Cuando la Administración Tributaria hubiere notificado con el inicio de un proceso de control o sancionatorio, por la presentación tardía de una declaración patrimonial efectuada sin el pago de la multa respectiva, podrá cumplir el sujeto pasivo con la obligación omitida, liquidando la multa de conformidad con las cuantías prevista para su caso, en la columna “C” de la tabla de cuantías de sanciones de declaración patrimonial tardía.

5.4.4 Cuantías de multa por presentación tardía y juzgada por la Administración Tributaria.- Cuando la Administración Tributaria hubiere determinado mediante sumario y establecido mediante resolución sancionatoria que un sujeto pasivo ha presentado su declaración patrimonial de manera tardía sin la multa respectiva, procederá a sancionarlo de conformidad con las cuantías prevista para su caso, en la columna “D” de la tabla de cuantías de sanciones de declaración patrimonial tardía.

TABLA DE CUANTÍAS DE SANCIONES POR PRESENTACIÓN TARDÍA DE DECLARACIÓN PATRIMONIAL

Mes o fracción de mes de vencimiento de acuerdo con el noveno dígito del RUC	Liquidación de multas por parte del contribuyente			Multas por presentación tardía juzgada por la Administración Tributaria “D”
	Liquidación Voluntaria “A”	Liquidación luego de un proceso persuasivo “B”	Liquidación de multas luego de iniciado un sumario y antes de emitir una resolución sancionatoria “C”	
1er. mes	\$. 30	\$. 30	\$. 40	\$. 50
2do. mes	\$. 35	\$. 40	\$. 70	\$. 100
3er. mes	\$. 40	\$. 50	\$. 100	\$. 200
4to. mes	\$. 45	\$. 75	\$. 150	\$. 300
5to. mes	\$. 50	\$. 100	\$. 200	\$. 400
6to. mes	\$. 65	\$. 125	\$. 250	\$. 500
7mo. mes	\$. 75	\$. 150	\$. 300	\$. 600
8vo. mes	\$. 85	\$. 175	\$. 350	\$. 700
9no. mes	\$. 100	\$. 200	\$. 400	\$. 800
10mo. mes en adelante	\$. 125	\$. 250	\$. 500	\$. 1.000

CUANTÍAS DE MULTA POR NO PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN PATRIMONIAL

Total Activos	Multas por omisión juzgada por la Administración Tributaria
200.000-250.000	\$. 500
250.001-300.000	\$. 700
300.001-350.000	\$. 900
350.001-400.000	\$. 1.100
400.001-450.000	\$. 1.300
450.001 - en adelante	\$. 1.500

(...) Cuantías de multa para las Personas Naturales o Jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país que no entreguen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas, dentro del plazo otorgado para el efecto; y, por no haber sido factible, ni materialmente posible la aplicación de la sanción de clausura.-

Se sancionarán con las siguientes cuantías de multa:

Tipo de contribuyente	Cuantías en Remuneraciones Básicas Unificadas del trabajador en general	
	No entreguen información	No entreguen información dentro del plazo otorgado para el efecto
Contribuyente especial	6 RBU	3 RBU
Sociedad con fines de lucro y Persona natural obligada a llevar contabilidad.	4 RBU	2 RBU
Persona natural no obligada a llevar contabilidad.	2 RBU	1 RBU
Sociedades sin fines de lucro y contribuyentes registrados en el Régimen Impositivo Simplificado (RISE).	1 RBU	1 RBU

RBU: Remuneraciones Básicas Unificadas del trabajador en general.

5.5 Disposiciones Generales.-

PRIMERA.- El pago de la multa por concepto de contravención o falta reglamentaria no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron.

SEGUNDA.- Cada infracción tendrá un proceso individual, y como tal, recibirá una sanción particular, excepto en los casos en los cuales, se juzgue y sancione una

conducta infractora única, y que la misma no haya sido notificada previamente con preventiva de sanción o inicio de sumario individual.

TERCERA.- Para una cabal aplicación de las cuantías previstas en el numeral 5.3.1, del presente instructivo, se expedirá de manera complementaria un anexo que detalle taxativamente las infracciones y su categorización.

CUARTA.- El presente instructivo deja sin efecto las instrucciones y procedimientos, en la parte o contenidos que se le opongan; para lo cual, se armonizarán con el mismo, todos los procedimientos y manuales relacionados.

QUINTA.- Solo se iniciarán procesos de sanción pecuniaria, cuando el monto de la sanción a imponerse sea mayor al costo de su procesamiento y gestión, el mismo que será estimado por el funcionario designado para el efecto por el Director Regional respectivo.

Cuando exista capacidad operativa disponible, o por consideraciones de control, o importancia económica, se podrán iniciar acciones sancionatorias que no contemplen pago de obligaciones económicas, o por montos menores al valor de su procesamiento y gestión. En el segundo caso la autoridad sancionadora deberá justificar objetivamente su disposición.

5.6 Disposición Final

Las presentes cuantías de multas empezarán a regir a partir del día siguiente de su publicación en el registro oficial para todos los casos de infracciones, incluso para aquellos casos cuya omisión se verificó antes de la vigencia de la presente reforma en atención al principio de la sanción más favorable, previsto en el numeral 5 del artículo 76 de la Constitución de la República.

6 GLOSARIO DE TÉRMINOS

- **Agente de retención:** Constituyen agentes de retención las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.
- **Contravención:** Constituye contravención las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en las disposiciones legales.
- **Falta reglamentaria:** Constituye falta reglamentaria la violación de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.
- **Procedimiento sumario:** Acto administrativo que parte de la determinación de una presunta infracción, y que juzga, sanciona u absuelve de responsabilidad, con observancia de procedimientos y normas constitucionales y legales.
- **Resolución de sanción:** Acto administrativo emitido por funcionario competente a través de la cual se impone una sanción.
- **Sanciones pecuniarias:** Constituye sanción pecuniaria la imposición de una multa.
- **Sujeto pasivo:** Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.