



Efectividad de las sanciones tributarias al responsable como sujeto pasivo de la obligación fiscal

Effectiveness of tax penalties imposed on the person responsible as the taxpayer liable for the tax obligation

Moyolema Tiban Christian-Stalyn
christianmt16@uniandes.edu.ec

Universidad Regional Autónoma de los Andes, Ambato, Tungurahua, Ecuador
<https://orcid.org/0009-0009-6624-4183>

Kevin Steven Hurtado-Supe
kevinhs41@uniandes.edu.ec

Universidad Regional Autónoma de los Andes, Ambato, Tungurahua, Ecuador
<https://orcid.org/0009-0006-1450-7322>

Luis Josué Henríquez-Tubon
luisjht35@uniandes.edu.ec

Universidad Regional Autónoma de los Andes, Ambato, Tungurahua, Ecuador
<https://orcid.org/0009-0007-2478-1998>

Santiago Fernando Fiallos-Bonilla
ua.santiagofiallos@uniandes.edu.ec

Universidad Regional Autónoma de los Andes, Ambato, Tungurahua, Ecuador
<https://orcid.org/0009-0009-7188-7423>

RESUMEN

Se destaca como objetivo de investigación la efectividad de las sanciones tributarias al responsable como sujeto pasivo de la obligación fiscal. Mediante metodología cualitativa documental-interpretativa, se examinaron 14 publicaciones académicas (2016-2024) de Ecuador, España, Venezuela y Perú. Los resultados revelan que la efectividad sancionatoria no depende únicamente de la rigurosidad de las penas, sino de la interacción entre factores normativos, procedimentales y socioculturales. El principio constitucional de capacidad contributiva emerge como límite fundamental para la legitimidad sancionatoria, mientras la cultura tributaria se configura como determinante para su eficacia. La investigación evidencia tensiones entre enfoques preventivos y punitivos, destacando la importancia de la seguridad jurídica y claridad normativa. Se concluye que un régimen sancionatorio efectivo requiere articular coherentemente medidas punitivas con estrategias educativas, respetando principios constitucionales y considerando factores sectoriales específicos del contexto ecuatoriano.

Descriptor: tribunal administrativo; administración de justicia; hacienda pública. (Fuente: Tesoro UNESCO).

ABSTRACT

The effectiveness of tax penalties imposed on those responsible as taxpayers is a key research objective. Using a qualitative documentary-interpretative methodology, 14 academic publications (2016-2024) from Ecuador, Spain, Venezuela, and Peru were examined. The results reveal that the effectiveness of sanctions does not depend solely on the severity of the penalties, but also on the interaction between regulatory, procedural and socio-cultural factors. The constitutional principle of contributive capacity emerges as a fundamental limit to the legitimacy of sanctions, while tax culture is a determining factor in their effectiveness. The research highlights tensions between preventive and punitive approaches, emphasising the importance of legal certainty and regulatory clarity. It concludes that an effective sanctioning regime requires the coherent articulation of punitive measures with educational strategies, respecting constitutional principles and considering sector-specific factors in the Ecuadorian context.

Descriptors: administrative tribunals; administration of justice; public finance. (Source: UNESCO Thesaurus).

Recibido: 13/10/2024. Revisado: 23/10/2024. Aprobado: 03/11/2024. Publicado: 21/11/2024.

Sección artículos de investigación



INTRODUCCIÓN

El régimen sancionatorio tributario constituye un pilar fundamental en la estructura jurídico-fiscal del Estado ecuatoriano, configurándose como un mecanismo de garantía para el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales. La presente investigación aborda la eficacia de las sanciones tributarias aplicadas al sujeto pasivo responsable, figura contemplada en el Art. 26 del Código Tributario, en su calidad de obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como responsable.

En el contexto ecuatoriano, la Constitución de la República establece en su Art. 300 los principios rectores del régimen tributario, entre ellos, la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria, principios que deben orientar tanto la configuración normativa como la aplicación de las sanciones tributarias. Como señalan Alcaciega-Ochoa & Silva-Barrera (2023), "el principio de capacidad contributiva constituye un límite material al poder tributario del Estado, condicionando la legitimidad de las sanciones impuestas a los contribuyentes" (p. 762), lo que evidencia la necesidad de un régimen sancionatorio que respete los derechos fundamentales del contribuyente.

La eficacia de estas sanciones no se limita a su capacidad recaudatoria inmediata, sino que debe evaluarse en función de su potencial disuasorio, su proporcionalidad respecto a la infracción cometida y su concordancia con los principios constitucionales tributarios. Por su parte, Rodríguez-Vaca (2018) sostiene que "las sanciones tributarias deben ser proporcionales y considerar la capacidad contributiva para ser efectivas, evitando así la vulneración de derechos fundamentales del contribuyente" (p. 45), postura que refuerza la necesidad de un enfoque garantista en la aplicación del régimen sancionatorio.

En este sentido, resulta imperativo analizar los diversos factores que inciden en la efectividad del régimen sancionatorio, considerando tanto elementos normativos como aspectos socioeconómicos y culturales que condicionan el cumplimiento



tributario. De ese modo, Donoso 6 Caza (2020) afirman que "la cultura tributaria constituye un factor determinante en la eficacia de las sanciones, pues condiciona la percepción del contribuyente sobre la legitimidad del sistema tributario" (p. 53), mientras que Cedeño-Farías & Sánchez-Briones (2023) destacan que "las sanciones pecuniarias tienen un impacto significativo en la recaudación fiscal, particularmente en contribuyentes no obligados a llevar contabilidad" (p. 2825).

El Código Tributario, en su Art. 323, tipifica las clases de infracciones tributarias, estableciendo un marco sancionatorio que comprende desde contravenciones hasta delitos fiscales. En cuanto a Villasmil-Molero et al. (2019) señalan que "la tipificación clara de infracciones y sanciones proporcionales mejora la efectividad del sistema tributario, garantizando la seguridad jurídica del contribuyente" (p. 275), aspecto fundamental para la legitimidad del régimen sancionatorio. Mientras que Villalobos-López (2023), sugiere "la eficacia de las sanciones tributarias debe evaluarse desde una perspectiva económica y jurídica integrada" (p. 35), lo cual permitiría una comprensión holística del fenómeno sancionatorio en el ámbito tributario, en consonancia con los objetivos de política fiscal establecidos en el Plan Nacional de Desarrollo y las directrices del Servicio de Rentas Internas como ente rector de la administración tributaria central.

En correspondencia a lo planteado, se destaca como objetivo de investigación la efectividad de las sanciones tributarias al responsable como sujeto pasivo de la obligación fiscal.

MÉTODO

Bajo un enfoque metodológico cualitativo de tipo documental-interpretativo, orientado al análisis crítico de la efectividad de las sanciones tributarias aplicadas al responsable como sujeto pasivo de la obligación fiscal en el contexto jurídico ecuatoriano. Se realizó una búsqueda bibliográfica en bases de datos académicas especializadas (Scopus, Web of Science, Scielo y Redalyc), utilizando descriptores específicos como "sanciones tributarias", "responsabilidad tributaria" y "cumplimiento tributario", con criterios de inclusión temporales (2016-2024) y



temáticos. La muestra documental quedó conformada por 14 publicaciones académicas de Ecuador (9), España (3), Venezuela (1) y Perú (1), las cuales fueron sometidas a un análisis de contenido sistemático mediante la identificación de categorías analíticas predefinidas: (1) enfoque principal sobre sanciones tributarias, (2) efectividad sancionatoria, (3) contexto jurídico de aplicación y (4) principios tributarios involucrados, lo que permitió la elaboración de la tabla 1 que sintetiza las principales aportaciones doctrinarias, facilitando la identificación de convergencias y divergencias en materia de eficacia sancionatoria tributaria.

RESULTADOS

En la presente sección se exponen los resultados del análisis comparativo (tabla 1), sobre la eficacia jurídica de las sanciones tributarias aplicadas al sujeto pasivo responsable en el marco de la obligación fiscal, sistematizándose las principales aportaciones doctrinarias de catorce investigaciones realizadas entre 2016 y 2024, con preponderancia en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Esta compilación permite identificar los elementos constitutivos que inciden en la eficacia de las sanciones tributarias, tales como el principio de capacidad contributiva consagrado en la Constitución de la República del Ecuador, la cultura tributaria como manifestación del deber de contribuir, la seguridad jurídica en la normativa fiscal y los procedimientos de determinación y fiscalización establecidos por la Administración Tributaria.

Tabla 1. Efectividad de las sanciones tributarias al responsable como sujeto pasivo de la obligación fiscal.

Autor(es) y año	Enfoque principal	Aportes	Contexto/País
Alcaciega-Ochoa & Silva-Barrera (2023)	Principio de capacidad contributiva	Las sanciones deben respetar la capacidad contributiva para ser justas y efectivas	Ecuador
Asis et al. (2022)	Cultura tributaria e intención de cumplimiento	La efectividad de las sanciones está condicionada por el nivel de cultura tributaria de los contribuyentes	Perú
Cedeño-Farías & Sánchez-Briones (2023)	Sanciones pecuniarias a personas naturales no obligadas a contabilidad	Las sanciones pecuniarias tienen un impacto significativo en la recaudación de la Zona 4	Ecuador



Diez-Farhat & Encalada-Medranda (2023)	Cultura tributaria en sector agropecuario	La efectividad sancionatoria varía según el sector económico y nivel de formalización	Ecuador
Donoso & Caza (2020)	Cultura tributaria y sostenibilidad fiscal	Las sanciones son más efectivas cuando se complementan con programas de educación tributaria	Ecuador
Hidalgo (2016)	Obligación de presentar autoliquidaciones del Impuesto sobre Hidrocarburos	La claridad normativa sobre las obligaciones formales reduce la necesidad de aplicar sanciones	España
Jordá (2016)	Responsabilidad tributaria en el pago de sanciones	La extensión de responsabilidad a terceros aumenta la efectividad recaudatoria pero plantea cuestiones de justicia tributaria	España
Morán-Marmolejo (2024)	Impuesto diferido en Ecuador	La complejidad normativa afecta la efectividad de las sanciones por incumplimiento	Ecuador
Pérez-Jordá (2016)	Responsabilidad tributaria en el pago de sanciones	La responsabilidad solidaria aumenta la efectividad recaudatoria pero puede vulnerar principios de personalidad de la pena	España
Rodríguez-Vaca (2018)	Análisis legal y jurisprudencial de sanciones tributarias	Las sanciones deben ser proporcionales y considerar la capacidad contributiva para ser efectivas	Ecuador
Solano & Zurita (2021)	Auditoría de cumplimiento y riesgo impositivo	Las auditorías preventivas reducen la necesidad de aplicar sanciones y mejoran el cumplimiento voluntario	Ecuador
Vera-Escalante (2021)	Sanciones pecuniarias por incumplimiento tributario en sector comercial	Las sanciones pecuniarias tienen efecto disuasorio pero requieren acompañarse de educación tributaria	Ecuador
Villalobos-López (2023)	Relaciones entre derecho tributario y economía pública	La efectividad de las sanciones debe evaluarse desde una perspectiva económica y jurídica integrada	México
Villasmil-Molero et al. (2019)	Responsabilidad por ilícitos y sanciones tributarias	La tipificación clara de infracciones y sanciones proporcionales mejora la efectividad del sistema	Venezuela

Fuente: Elaboración propia.

El análisis comparativo de las investigaciones revela contrastes significativos en la conceptualización de la eficacia sancionatoria tributaria en el marco del régimen



jurídico fiscal, por lo tanto, Pérez-Jordá (2016) y Jordá (2016) sostienen que la responsabilidad solidaria incrementa la eficacia recaudatoria, postura que contrasta con el enfoque garantista de Rodríguez-Vaca (2018), quien argumenta que las sanciones deben fundamentarse primordialmente en el principio de proporcionalidad y capacidad contributiva, criterio respaldado por Alcaciega-Ochoa & Silva-Barrera (2023) desde la perspectiva constitucional ecuatoriana, en concordancia con el Art. 300 de la Carta Magna que consagra los principios rectores del régimen tributario.

En materia de cumplimiento tributario, Solano & Zurita (2021) enfatizan la relevancia de las auditorías preventivas como mecanismo para reducir la aplicación de sanciones contempladas en el Código Tributario ecuatoriano, mientras que Cedeño-Farías & Sánchez-Briones (2023) destacan el impacto cuantitativo de las sanciones pecuniarias en la recaudación fiscal, particularmente en la Zona 4 bajo la jurisdicción del Servicio de Rentas Internas (SRI). Esta divergencia metodológica evidencia la tensión entre el enfoque preventivo y el punitivo en la gestión tributaria, considerando las facultades determinadora y sancionadora de la Administración Tributaria establecidas en los Arts. 67 y 68 del Código Tributario.

Respecto a los factores condicionantes de la eficacia sancionatoria, Asis et al. (2022) y Donoso & Caza (2020) coinciden en la preponderancia de la cultura tributaria, aunque difieren en su alcance: mientras los primeros la consideran un prerrequisito para la eficacia sancionatoria, los segundos la conciben como un complemento necesario para la sostenibilidad fiscal, en consonancia con el Plan Nacional de Desarrollo y las políticas de suficiencia recaudatoria. Esta discrepancia se acentúa con el planteamiento de Diez-Farhat & Encalada-Medranda (2023), quienes introducen la variable sectorial como determinante en la efectividad de las sanciones, particularmente en el sector agropecuario ecuatoriano, sujeto a regímenes especiales como el RISE (Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano).

En el ámbito normativo, Hidalgo (2016) y Villasmil-Molero et al. (2019) coinciden en la importancia de la seguridad jurídica, aunque desde perspectivas distintas: el primero desde la obligación formal y los segundos desde la tipificación de



infracciones. Esta postura contrasta con el enfoque de Morán-Marmolejo (2024), quien advierte sobre los efectos contraproducentes de la complejidad normativa en la eficacia sancionatoria, particularmente en materia de impuesto diferido, figura contemplada en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.

Por último, Villalobos-López (2023) propone un enfoque integrado económico-jurídico que trasciende las posturas anteriores, sugiriendo que la eficacia sancionatoria debe evaluarse desde una perspectiva multidisciplinaria, posición que complementa el enfoque sectorial de Vera-Escalante (2021) sobre las particularidades del sector comercial en el régimen sancionatorio tributario ecuatoriano, considerando las disposiciones del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, así como las resoluciones específicas emitidas por el SRI para la gradación de multas y sanciones pecuniarias.

CONCLUSION

El análisis de la efectividad de las sanciones tributarias al responsable como sujeto pasivo de la obligación fiscal revela la complejidad multidimensional de este fenómeno jurídico-tributario. La investigación evidencia que la eficacia sancionatoria no depende exclusivamente de la rigurosidad de las penas pecuniarias, sino de la articulación coherente de diversos factores normativos, procedimentales y socioculturales. El principio de capacidad contributiva emerge como un límite constitucional fundamental para la legitimidad de las sanciones tributarias, estableciendo un marco garantista que debe orientar la actuación de la Administración Tributaria ecuatoriana. Paralelamente, la cultura tributaria se configura como un factor determinante en la efectividad sancionatoria, sugiriendo la necesidad de complementar las medidas punitivas con estrategias educativas que fortalezcan la conciencia fiscal de los contribuyentes. La seguridad jurídica, materializada en la claridad normativa y la tipificación precisa de infracciones, constituye otro elemento crucial para la eficacia del régimen sancionatorio.

FINANCIAMIENTO

No monetario



CONFLICTO DE INTERÉS

No existe conflicto de interés con personas o instituciones ligadas a la investigación.

AGRADECIMIENTOS

A la dirección de investigación de la Universidad Regional Autónoma de los Andes.

REFERENCIAS

- Alcaciega-Ochoa, L. J., & Silva-Barrera, E. P. (2023). El alcance del principio de capacidad contributiva en el régimen jurídico tributario ecuatoriano. *Revista Universidad y Sociedad*, 15(3), 760–771.
- Asis, E. R., Toledo, H. H., Anaya, R. J., Celestino, W. F., & Pomachagua, L. U. (2022). Cultura tributaria e intención de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los microempresarios. *Llalli*, 2(1), ág–167.
- Cedeño-Farías, V. S., & Sánchez-Briones, Y. A. (2023). Las sanciones pecuniarias de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad recaudada por la Zona 4 - Ecuador. *MQRInvestigar*, 7(3), 2820–2837. <https://doi.org/10.56048/MQR20225.7.3.2023.2820-2837>
- Díez-Farhat, S. V., & Encalada-Medrandá, L. K. (2023). Análisis de la cultura tributaria de las organizaciones del sector agropecuario. *Universidad, Ciencia y Tecnología*, 27(120), 93–103. Epub 02 de enero de 2024. <https://doi.org/10.47460/uct.v27i120.737>
- Donoso, M. S. A., & Caza, K. G. C. (2020). Cultura tributaria en el Ecuador y la sostenibilidad fiscal. *Revista Eruditus*, 1(1), 49–62.
- Hidalgo, G. S. A. (2016). La obligación de presentar autoliquidaciones del Impuesto sobre Hidrocarburos por un almacén fiscal: Análisis de la RTEAC de 21 de enero de 2016 (RG 2632/2014). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 89–95.
- Jordá, I. P. (2016). La responsabilidad tributaria en el pago de las sanciones tributarias. *Revista de Derecho de la UNED (RDUNED)*, (19), 455–490.
- Morán-Marmolejo, F. M. (2024). ¿Impuesto diferido en el Ecuador una realidad o ciencia ficción? *Revista Investigación y Negocios*, 17(30), 97–105. Epub 00 de octubre de 2024. <https://doi.org/10.38147/invneg.v17i30.296>
- Pérez-Jordá, I. (2016). La responsabilidad tributaria en el pago de las sanciones tributarias. *Revista de Derecho de la UNED (RDUNED)*, (19), 455–490. <https://doi.org/10.5944/rduned.19.2016.18487>
- Rodríguez-Vaca, E. A. (2018). Alcance de las sanciones tributarias al responsable como sujeto pasivo de la obligación fiscal: análisis legal y jurisprudencial en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. <https://repositorio.puce.edu.ec/handle/123456789/28567>
- Solano, I. P. L., & Zurita, I. N. (2021). Auditoría de cumplimiento tributario y su efecto en el riesgo impositivo. *CIENCIAMATRIA*, 7(2), 4–35.
- Vera-Escalante, K. L. (2021). Sanciones pecuniarias por incumplimiento tributario en el sector comercial (Tesis de licenciatura, Universidad Estatal Península de Santa Elena, La Libertad). <https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/5809>
- Villalobos-López, J. A. (2023). Relaciones en materia fiscal entre el derecho tributario y la economía pública. *Revista Economía y Política*, (38), 27–53. Epub 30 de julio de 2023. <https://doi.org/10.25097/rep.n38.2023.02>



Efectividad de las sanciones tributarias al responsable como sujeto pasivo de la obligación fiscal
Effectiveness of tax penalties imposed on the person responsible as the taxpayer liable for the tax obligation
Moyolema Tiban Christian-Stalyn
Kevin Steven Hurtado-Supe
Luis Josué Henríquez-Tubon
Santiago Fernando Fiallos-Bonilla

Villasmil-Molero, M., Alvarado-Peña, L., & Socorro-González, C. (2019). Responsabilidad por ilícitos y sanciones en el código orgánico tributario venezolano. *Revista Venezolana de Gerencia*, 2, 270–284.

Derechos de autor: 2024 Por los autores. Este artículo es de acceso abierto y distribuido según los términos y condiciones de la licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0)

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>