

El principio de proporcionalidad frente a sanciones por la falta de entrega de comprobantes electrónicos

The principle of proportionality in sanctions for failure to issue electronic receipts

O princípio da proporcionalidade quanto às sanções por não entrega de recibos eletrônicos

Bryan Ramiro Pozo Troya¹
Universidad Indoamérica

bpozo2@indoamerica.edu.ec

<https://orcid.org/0009-0004-2016-590X>



Esthela Paulina Silva Barrera²
Universidad Indoamérica

esthelasilva@uti.edu.ec

<https://orcid.org/0000-0003-4354-9258>



 DOI / URL: <https://doi.org/10.55813/gaea/ccri/v6/n1/927>

Como citar:

Toro, D. & Salazar, R. (2025). *El principio de proporcionalidad frente a sanciones por la falta de entrega de comprobantes electrónicos*. *Código Científico Revista de Investigación*, 6(1), 969-987.

Recibido: 02/03/2025

Aceptado: 31/03/2025

Publicado: 30/06/2024

¹ Estudiante de Derecho, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas, Universidad Tecnológica Indoamérica, Ambato-Ecuador.

² Abogada de los Tribunales de la República del Ecuador, Magíster en Derecho Tributario, Especialista Superior en Derecho de la Empresa y Magíster en Derecho de la Empresa, Docente de la Universidad Tecnológica Indoamérica a tiempo completo.

Resumen

Este artículo analiza la aplicación del principio de proporcionalidad en el régimen administrativo sancionatorio ecuatoriano, específicamente en el contexto de las sanciones por la no emisión de comprobantes electrónicos. Se discuten las implicaciones de la normativa vigente, incluyendo el artículo innumerado a continuación del artículo 103 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022. A través de una revisión bibliográfica, se identifican tendencias, contradicciones y brechas en la literatura que afectan la justicia tributaria y la confianza en el sistema fiscal. Se concluye que, aunque el marco normativo busca promover la transparencia y eficiencia, su implementación ha generado sanciones desproporcionadas que impactan negativamente a los contribuyentes con menos recursos. Se proponen lineamientos normativos para mejorar la aplicación del principio de proporcionalidad, garantizando un sistema tributario más equitativo y alineado con los principios constitucionales.

Palabras claves: principio de proporcionalidad, sanciones administrativas tributarias, comprobantes electrónicos.

Abstract

This article analyzes the application of the principle of proportionality within the Ecuadorian administrative sanction regime, specifically regarding penalties for the failure to issue electronic invoices. It discusses the implications of current regulations, including the unnumbered article following Article 103 of the Organic Law on Internal Tax Regime and Resolution No. NAC-DGERCGC24-00000022. A literature review identifies trends, contradictions, and gaps affecting tax justice and trust in the fiscal system. It concludes that while the regulatory framework aims to promote transparency and efficiency, its implementation has resulted in disproportionate penalties that negatively impact less-resourced taxpayers. Normative guidelines are proposed to enhance the application of the principle of proportionality, ensuring a more equitable tax system aligned with constitutional principles.

Keywords: principle of proportionality, Administrative tax sanctions, Electronic invoices.

Resumo

Este artigo analisa a aplicação do princípio da proporcionalidade no regime sancionatório administrativo equatoriano, especificamente no contexto das sanções pela não emissão de recibos eletrônicos. O artigo discute as implicações da regulamentação atual, incluindo o artigo não numerado que segue o artigo 103 da Lei Orgânica do Regime Tributário Interno e a Resolução nº NAC-DGERCGC24-00000022. Por meio de uma revisão bibliográfica, são identificadas tendências, contradições e lacunas na literatura que afetam a justiça tributária e a confiança no sistema tributário. Conclui-se que, embora o marco regulatório busque promover a transparência e a eficiência, sua implementação gerou sanções desproporcionais que impactam negativamente os contribuintes de baixa renda. São propostas diretrizes regulatórias para aprimorar a aplicação do princípio da proporcionalidade, garantindo um sistema tributário mais equitativo e alinhado aos princípios constitucionais.

Palavras-chave: princípio da proporcionalidade, sanções administrativas fiscais, recibos eletrônicos.

Introducción

El principio de proporcionalidad es un pilar fundamental en el régimen administrativo sancionatorio ecuatoriano, especialmente en el ámbito tributario. Este principio orienta a que las sanciones sean justas y equilibradas en relación con la gravedad de la infracción cometida, evitando excesos que puedan vulnerar principios jurídicos y derechos fundamentales. Su aplicación en el sistema tributario resulta importante para garantizar la justicia y equidad en un entorno donde las sanciones desproporcionadas pueden erosionar la confianza en el sistema fiscal y generar efectos contrarios al cumplimiento tributario.

Este artículo tiene como objetivo analizar la aplicación del principio de proporcionalidad frente a las sanciones impuestas por la no emisión de comprobantes electrónicos, un tema de creciente relevancia en el contexto fiscal actual. La transición hacia el uso obligatorio de comprobantes electrónicos, regulada por el artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno y la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022 de 2024, ha generado diversos desafíos tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria. Aunque esta normativa busca promover la transparencia y la eficiencia en las transacciones económicas, su implementación ha evidenciado casos de sanciones desproporcionadas, afectando especialmente a sectores con acceso limitado a recursos tecnológicos y conocimientos fiscales.

La metodología empleada incluye una revisión bibliográfica exhaustiva de la normativa vigente, así como un análisis crítico de la literatura existente que aborda las implicaciones del principio de proporcionalidad en el sistema tributario. Investigaciones como las de Vera-Urdánigo (2024) y Ferreres-Comella (2020) han destacado cómo este principio contribuye a un régimen sancionatorio más justo, subrayando que las sanciones excesivas no solo impactan negativamente a los contribuyentes, sino que también debilitan la confianza en el sistema fiscal.

El problema de investigación radica en la desproporcionalidad de las sanciones impuestas a los contribuyentes, lo que puede afectar la justicia tributaria y la confianza en el sistema fiscal. A través de un enfoque estructurado, se identifican tendencias y contradicciones en la literatura que evidencian la necesidad de una mejor implementación del principio de proporcionalidad. La justificación de este estudio se encuentra en la importancia de garantizar que las sanciones sean justas y equilibradas, evitando excesos que vulneren derechos fundamentales.

Finalmente, el artículo se estructura en secciones que abordan los fundamentos teóricos del principio de proporcionalidad, el análisis normativo de las sanciones establecidas en la normativa vigente y propuestas para su mejora. Este enfoque busca contribuir al desarrollo de un sistema tributario más equitativo, transparente y alineado con los principios constitucionales.

El principio de proporcionalidad en el derecho ecuatoriano

El principio de proporcionalidad es fundamental en el derecho ecuatoriano, especialmente en el ámbito administrativo-tributario. Este principio establece un equilibrio entre los derechos fundamentales de los ciudadanos y las medidas sancionadoras adoptadas por el Estado, garantizando que las sanciones sean razonables y no desproporcionadas en relación con la infracción cometida. En el sistema tributario, este principio asegura que las cargas fiscales y las sanciones impuestas por las autoridades sean justas y adecuadas. Este trabajo examina las bases doctrinales y legales del principio de proporcionalidad en Ecuador, con especial atención a su aplicación en el ámbito tributario, y se basa en fuentes contemporáneas que analizan la proporcionalidad en el contexto administrativo tributario.

En este contexto, el principio de proporcionalidad desempeña un papel esencial como mecanismo para garantizar la justicia en la aplicación de sanciones administrativas. Este principio, ampliamente reconocido en el ámbito del derecho público, tiene sus raíces en la

filosofía jurídica y se basa en tres elementos fundamentales: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

La idoneidad implica que las medidas adoptadas por la administración pública deben ser apropiadas para alcanzar los fines perseguidos. Por su parte, la necesidad establece que estas medidas no deben exceder lo estrictamente requerido para lograr dichos objetivos, evitando imponer cargas innecesarias a los ciudadanos. Finalmente, la proporcionalidad en sentido estricto exige que exista un equilibrio razonable entre los beneficios de la medida y los perjuicios ocasionados por su aplicación.

En el marco jurídico ecuatoriano, este principio está consagrado en la Constitución de la República del Ecuador, donde se establece como un criterio rector para el ejercicio de los derechos y la adopción de medidas administrativas. Asimismo, el Código Orgánico Administrativo refuerza esta disposición al exigir que las decisiones administrativas sean razonables, proporcionales y adecuadas a los fines establecidos en la ley.

En el ámbito tributario, el principio de proporcionalidad adquiere una relevancia particular, ya que asegura que las sanciones sean justas y estén alineadas con la gravedad de las infracciones cometidas. Esto no solo protege a los contribuyentes de posibles abusos, sino que también fomenta la confianza en el sistema fiscal y promueve el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La doctrina también enfatiza la importancia de la proporcionalidad como garantía frente al poder sancionador del Estado. Expertos como Ferreres-Comella (2020) sostienen que la aplicación rigurosa de este principio evita arbitrariedades y asegura que las sanciones sean razonables y justificadas. En este sentido, la proporcionalidad actúa como un contrapeso que obliga a las autoridades administrativas a fundamentar sus decisiones de manera clara y detallada, demostrando que las medidas adoptadas son necesarias para alcanzar los objetivos

perseguidos. Además, este principio promueve una mayor transparencia y equidad en el sistema, lo que resulta fundamental para fortalecer la legitimidad de las instituciones públicas.

En la práctica, la aplicación del principio de proporcionalidad en el régimen sancionatorio administrativo requiere un análisis detallado de cada caso, valorando factores como la intencionalidad del infractor, la gravedad de la infracción y el impacto de las sanciones impuestas. Esto permite adoptar decisiones más justas y equilibradas, ajustadas a las particularidades de cada situación. En el ámbito tributario, esta perspectiva es especialmente relevante, ya que las sanciones desproporcionadas pueden generar desconfianza en el sistema fiscal y desincentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por otro lado, la correcta aplicación del principio de proporcionalidad contribuye a la justicia fiscal, asegurando que las sanciones sean adecuadas y proporcionales a las capacidades económicas de los contribuyentes. Este enfoque no solo protege los derechos de los ciudadanos, sino que también fomenta un sistema tributario más equitativo y sostenible.

El principio de proporcionalidad, ampliamente reconocido en el ámbito jurídico, se fundamenta en tres criterios esenciales: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Según Serrano y Olivares (2023), la objetivización de este principio en el control de las sanciones administrativas es crucial para evitar arbitrariedades y asegurar que las medidas adoptadas sean adecuadas, necesarias y proporcionadas a los fines perseguidos. En el ámbito administrativo-tributario, esto significa que las sanciones deben ser proporcionales a la gravedad de la infracción y no deben ir más allá de lo necesario para cumplir con los objetivos fiscales.

En la Constitución de la República del Ecuador (2008), el artículo 11, numeral 9, establece que el ejercicio de los derechos debe ser proporcional y razonable, lo cual sienta las bases para la aplicación del principio de proporcionalidad en todos los ámbitos del derecho ecuatoriano, incluido el tributario. A nivel administrativo el Código Orgánico Administrativo

(COA) refuerza este principio, estableciendo que las decisiones administrativas deben ser proporcionales y adecuadas a los fines establecidos en la ley. En el ámbito tributario, el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 16 del Código Orgánico Administrativo (COA) garantiza que las decisiones administrativas mantengan un equilibrio justo entre la infracción cometida y la sanción impuesta. En este sentido, se debe evitar la imposición de cargas o gravámenes desmedidos en relación con el objetivo previsto en la normativa, considerando factores como la intencionalidad del contribuyente y el impacto de la omisión. Esto permite una evaluación más justa y detallada de las acciones de los contribuyentes y del impacto de las sanciones impuestas.

Serrano y Olivares (2023) enfatizan que la objetivización del principio de proporcionalidad en el control de las sanciones administrativas es un paso importante para asegurar que las decisiones sean razonables y transparentes. Este enfoque minimiza el riesgo de arbitrariedad y asegura que las medidas adoptadas por la administración pública sean justas y equilibradas. La aplicación de este principio exige que se realicen análisis detallados de cada situación particular, valorando si las decisiones administrativas cumplen con los estándares de idoneidad, necesidad y proporcionalidad estricta. Esto resulta especialmente importante en los procesos tributarios, donde cualquier error en la aplicación de sanciones puede tener graves consecuencias económicas y legales para los contribuyentes.

En el derecho administrativo, el principio de proporcionalidad actúa como una salvaguarda contra el abuso de poder por parte de las autoridades. Carrillo-De La Rosa y Pereira-Blanco (2017) argumentan que este principio obliga a las autoridades administrativas a fundamentar sus decisiones de manera clara, demostrando que las medidas adoptadas son necesarias y adecuadas para alcanzar los fines perseguidos. Esta garantía es particularmente relevante en el contexto tributario, donde las decisiones sobre sanciones pueden tener un gran impacto en los derechos de los contribuyentes. Además, al aplicarse correctamente, se

promueve la cultura del cumplimiento voluntario y se reduce la resistencia de los ciudadanos frente a las obligaciones fiscales, fortaleciendo así el sistema tributario en su conjunto.

El principio de proporcionalidad es un componente esencial en el derecho administrativo-tributario ecuatoriano. Su aplicación asegura que las sanciones sean adecuadas, necesarias y razonables, protegiendo los derechos de los contribuyentes frente a abusos de poder. El marco constitucional y legal ecuatoriano refuerza este principio, garantizando su aplicación tanto en el ámbito administrativo como tributario. Además, la progresividad y proporcionalidad en el sistema tributario ecuatoriano contribuyen a un sistema fiscal más equitativo y justo. Finalmente, la aplicación efectiva del principio de proporcionalidad refuerza la confianza en el sistema tributario y fomenta el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Esto permite que las instituciones fiscales no solo sancionen, sino también eduquen y promuevan un ambiente de equidad y transparencia, clave para el desarrollo económico y social del país.

Análisis jurídico sobre las sanciones administrativas tributarias por la falta de emisión de comprobantes de venta electrónicos.

El artículo innumerado a continuación del artículo 103 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) establece un marco normativo para sancionar la omisión en la emisión de comprobantes de venta electrónicos. Dicha normativa se complementa con la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022 emitida por el Servicio de Rentas Internas (SRI). Desde una perspectiva jurídica es esencial analizar el contenido de estas disposiciones para determinar su coherencia con los principios constitucionales y administrativos, así como su aplicación en el contexto tributario ecuatoriano.

El artículo 103 de la LORTI establece que los sujetos pasivos de impuestos como el IVA y el ICE deben emitir comprobantes de venta por todas las transacciones comerciales realizadas. La omisión de esta obligación constituye una infracción administrativa sancionada

conforme a lo dispuesto en el artículo innumerado agregado después del artículo 103. Este artículo establece que las multas por la no emisión o no transmisión de comprobantes electrónicos oscilan entre una y treinta remuneraciones básicas unificadas, dependiendo de la gravedad y reincidencia de la conducta. Además, se establece que las actas probatorias levantadas por funcionarios del SRI tendrán fe pública y serán base suficiente para la aplicación de sanciones.

La Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022, por su parte, desarrolla las normas para la aplicación de estas sanciones, detallando las circunstancias bajo las cuales se considera configurada la infracción y estableciendo un esquema estratificado para la determinación de las multas. Según esta resolución, la transmisión de comprobantes debe efectuarse dentro de los plazos establecidos, cumpliendo con los requisitos de validación previstos en los sistemas del SRI. La omisión de cualquiera de estos pasos puede ser sancionada con multas cuya cuantía depende de la magnitud de la infracción y las características del contribuyente. En caso de fuerza mayor o caso fortuito que impida la emisión de comprobantes electrónicos, se permite la utilización de comprobantes preimpresos, siempre que estos no superen el 1% del total emitido en el ejercicio fiscal previo.

El principio de proporcionalidad exige que las sanciones sean adecuadas a la gravedad de la infracción y las circunstancias del contribuyente, evitando medidas excesivas que puedan afectar la sostenibilidad económica del sujeto pasivo. En este sentido, el esquema sancionatorio contemplado en el artículo 103 de la LORTI y desarrollado en la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022 presenta ciertos desafíos. Por ejemplo, la imposición de multas basadas en remuneraciones básicas unificadas puede resultar desproporcionada para pequeños contribuyentes o en casos de infracciones menores. Además, la suspensión temporal del RUC por reincidencia, contemplada como medida extrema, podría generar impactos negativos desproporcionados sobre las actividades económicas de los contribuyentes.

Adicionalmente, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen tributario debe regirse por el principio de simplicidad administrativa, garantizando procedimientos claros y eficientes. Sin embargo, la normativa actual plantea retos en términos de su aplicación, especialmente en lo referente a su impacto diferenciado entre contribuyentes grandes y pequeños. La Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000233 también subraya la importancia de cumplir con los plazos de transmisión y validación de los comprobantes, indicando que la no entrega o transmisión constituye una infracción independiente, lo que refuerza la necesidad de contar con medidas claras y adaptativas.

Por otro lado, el artículo 73 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria debe actuar bajo principios de simplificación, celeridad y eficacia, lo que exige procesos administrativos claros y expeditos. No obstante, la falta de capacitación adecuada en la aplicación de estas normativas podría dar lugar a inconsistencias en las sanciones impuestas, afectando así el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 226 de la Constitución.

En decisiones sobre sanciones administrativas, se ha resaltado la importancia de una adecuada motivación en las resoluciones sancionatorias, garantizando que estas se fundamenten en hechos probados y en una interpretación razonable de las normas aplicables. En este sentido, la Corte Nacional de Justicia ha sostenido que la Administración Tributaria debe detallar los razonamientos lógicos y jurídicos que justifican la imposición de sanciones, asegurando que estas sean proporcionales a la infracción cometida, como se desprende del análisis realizado en el Recurso No. 231-2013.

La Corte Nacional enfatizó la importancia de fundamentar las resoluciones con claridad y precisión, incluyendo las circunstancias particulares que justifican la cuantía de la sanción, con el fin de evitar arbitrariedades. Este enfoque se alinea con los requisitos establecidos por el artículo innumerado agregado al 103 de la LORTI y la Resolución No. NAC-DGERCGC24-

00000022, que exigen la elaboración de actas probatorias detalladas y sustentadas en evidencias objetivas.

Asimismo, la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas destaca la posibilidad de clausura de establecimientos en casos de incumplimiento reiterado, medida que, aunque reglada, debe fundamentarse en pruebas claras y considerar su impacto económico. En este sentido, las herramientas tecnológicas para la verificación en tiempo real de las obligaciones tributarias podrían reducir la incidencia de estas sanciones.

El principio de proporcionalidad debe mantenerse como eje central en la imposición de sanciones, tal como lo señala la Constitución ecuatoriana en su art. 76 numeral 6. Esto implica que las multas deben ser proporcionales al impacto económico que genera la infracción. De no ser así, se corre el riesgo de que las sanciones tengan un efecto contrario, desincentivando la formalización de los negocios y aumentando los niveles de evasión fiscal.

Desde una perspectiva técnica, la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022 establece una base normativa sólida para regular la emisión de comprobantes electrónicos. No obstante, para asegurar su efectividad, es crucial que estas disposiciones sean revisadas periódicamente, adaptándose a los cambios en las dinámicas económicas y tecnológicas del país. Esto podría incluir la incorporación de nuevos canales electrónicos de transmisión que sean más accesibles para pequeños y medianos contribuyentes.

Otro aspecto relevante relacionado con la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022 es la importancia de establecer mecanismos más claros para evaluar y documentar el cumplimiento de los contribuyentes. Esto incluye el desarrollo de herramientas digitales que faciliten la verificación de la transmisión de los comprobantes electrónicos en tiempo real, lo que permitiría identificar irregularidades de manera oportuna y evitar sanciones innecesarias.

En cuanto a la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022, su enfoque en la validación de comprobantes electrónicos establece una base importante para la transparencia y

trazabilidad en las transacciones comerciales. Sin embargo, para maximizar su eficacia, es crucial que las disposiciones sean suficientemente flexibles para adaptarse a situaciones excepcionales, como interrupciones de servicios tecnológicos o desastres naturales, sin imponer sanciones automáticas que podrían afectar injustamente a los contribuyentes.

Asimismo, se debe destacar la importancia de una difusión adecuada de las obligaciones tributarias. Este enfoque se alinea con el artículo 5 del Código Tributario, que consagra el principio de generalidad, al señalar que las normas tributarias deben ser conocidas y aplicadas a todos los sujetos pasivos. A pesar de los esfuerzos del SRI, un número significativo de contribuyentes aún desconoce las exigencias legales relacionadas con la emisión de comprobantes electrónicos. Esto subraya la necesidad de campañas educativas más amplias, que lleguen incluso a las zonas rurales y a los sectores informales, asegurando que todos los contribuyentes, sin excepción, tengan acceso a la información necesaria para cumplir con la normativa.

En conclusión, el marco normativo vigente en torno a las sanciones por la no emisión de comprobantes electrónicos refleja un esfuerzo por garantizar la transparencia y eficiencia del sistema tributario ecuatoriano. No obstante, es fundamental avanzar en la revisión de las disposiciones sancionatorias para asegurar su alineación con los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica. Esto incluye la revisión de las cuantías de las multas, la implementación de medidas correctivas previas a la aplicación de sanciones severas y el fortalecimiento de los mecanismos de difusión y capacitación tributaria. Solo así se podrá garantizar un sistema sancionatorio más justo y eficiente, acorde con las necesidades del sistema fiscal ecuatoriano y los derechos de los contribuyentes.

Pertinencia de las sanciones por falta de entrega de comprobantes electrónicos en el régimen jurídico tributario nacional.

El sistema tributario ecuatoriano, conforme a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022, establece sanciones

destinadas a penalizar la falta de emisión de comprobantes de venta electrónicos. Estas disposiciones buscan garantizar la transparencia y el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. Sin embargo, al abordar estas sanciones desde una perspectiva jurídica, es crucial que se alineen con principios fundamentales como la proporcionalidad y la justicia tributaria para evitar que se conviertan en medidas desmesuradas que afecten de manera desproporcionada a ciertos sectores, especialmente a los pequeños contribuyentes. Este análisis tiene como objetivo examinar la pertinencia de estas sanciones, tomando en cuenta las normas existentes y su relación con los principios constitucionales y jurídicos aplicables.

El sistema sancionador establecido en la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022 proporciona una estructura escalonada para la imposición de multas dependiendo de la caracterización del contribuyente. Esta diferencia de sanciones según el tipo de contribuyente refleja un esfuerzo por alinear las sanciones con la capacidad económica del infractor. Los grandes contribuyentes y aquellos con grandes patrimonios están sujetos a sanciones más altas (hasta 30 RBU) por no entregar los comprobantes electrónicos, mientras que los pequeños contribuyentes, incluidos los considerados dentro del Régimen RIMPE, enfrentan sanciones mucho menores (1 RBU). Si bien este enfoque busca mantener la equidad en la imposición de sanciones, aún queda la cuestión de si las multas progresivas son suficientemente proporcionales a la gravedad de la infracción y si toman en cuenta las circunstancias específicas de cada contribuyente. A pesar de este enfoque, podría decirse que la falta de criterios más detallados sobre la situación económica o los recursos tecnológicos de los contribuyentes más pequeños deja a este sistema vulnerable a la aplicación de sanciones desproporcionadas.

Además, la estructura de sanciones escalonada plantea una posible desconexión entre la intensidad de la infracción y las sanciones impuestas. Por ejemplo, si un gran contribuyente comete una infracción menor, la multa podría resultar en una carga injustificada para su actividad económica. En este sentido, el principio de proporcionalidad, al que se hace

referencia en la Constitución del Ecuador (artículo 76, numeral 6), exige una revisión crítica de las escuelas de sanción que no se limitan solo a la clasificación del tipo de contribuyente, sino que también deben tener en cuenta el impacto específico de la infracción en cada caso particular. Esto se refuerza con el principio de seguridad jurídica, que debe garantizar que los contribuyentes sean tratados de manera equitativa, evitando que las sanciones se basen exclusivamente en categorías generales sin un análisis detallado de los hechos.

El principio de proporcionalidad se erige como el eje central de cualquier sanción administrativa. Este principio establece que las medidas tomadas por el Estado, en este caso las sanciones tributarias, deben ser adecuadas, necesarias y proporcionadas en sentido estricto a la infracción cometida. En el ámbito tributario, el principio de proporcionalidad tiene una doble función: por un lado, debe garantizar que las sanciones sean justas, y por otro, debe evitar que las multas impuestas sean excesivas o que perjudiquen de manera injusta a los contribuyentes, especialmente a aquellos de menores recursos. Esta premisa se encuentra respaldada por la Constitución de la República del Ecuador, particularmente en el artículo 11, numeral 9, que establece que las decisiones que afecten los derechos de las personas deben ser razonables y proporcionales.

Finalmente, la proporcionalidad en la aplicación de las sanciones se ve comprometida por el hecho de que los contribuyentes que se encuentran en el régimen de negocios populares (RIMPE), o aquellos que no están inscritos en el RUC, están sujetos a la misma sanción básica de 1 RBU, independientemente de la gravedad de la infracción. Aunque se pretende mantener la simplicidad en el proceso, la falta de diferenciación de las sanciones conforme a las características particulares de cada contribuyente, especialmente aquellos con bajos recursos, sigue siendo un desafío.

La Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022 complementa la LORTI al detallar los procedimientos para la imposición de sanciones por la omisión de los comprobantes

electrónicos. Establece que la transmisión de los comprobantes debe realizarse dentro de los plazos previstos, cumpliendo con los requisitos de validación establecidos por el SRI. Cualquier omisión o incumplimiento de estos pasos puede ser sancionado con multas cuyo monto depende de la magnitud de la infracción y de las características del contribuyente. Este enfoque, aunque diseñado para ser justo, presenta varios problemas. En primer lugar, el hecho de que las sanciones sean determinadas en función de la remuneración básica unificada puede generar efectos desiguales entre los distintos tipos de contribuyentes. Para un pequeño comerciante o trabajador autónomo, el impacto de una multa de alta cuantía puede ser insostenible, mientras que, para grandes empresas, la misma multa podría tener una repercusión mucho menor. Esto genera una falta de equidad en la aplicación de las sanciones, que va en contra del principio de proporcionalidad, que exige un tratamiento igualitario para todos los contribuyentes, independientemente de su tamaño o capacidad económica.

En cuanto a la seguridad jurídica, principio fundamental que se recoge en el artículo 86 de la Constitución ecuatoriana, la aplicación de las sanciones también debe garantizar que los contribuyentes comprendan con claridad las consecuencias de su incumplimiento. La falta de capacitación y orientación de los contribuyentes en relación con la nueva normativa tecnológica sobre comprobantes electrónicos puede dar lugar a incumplimientos involuntarios. En la aplicación de sanciones administrativas, se ha subrayado la importancia de una adecuada motivación en las resoluciones sancionatorias. En este sentido, la Corte Nacional de Justicia, en el Recurso No. 231-2013, ha señalado que las sanciones deben estar debidamente fundamentadas en hechos probados y deben ser razonables y proporcionales a la infracción cometida. Este enfoque también se refleja en los requerimientos establecidos en la LORTI y la Resolución No. NAC-DGERCGC24-00000022, que exigen que las actas probatorias sean claras, detalladas y estén sustentadas en evidencias objetivas.

En el ámbito tributario ecuatoriano, la obligatoriedad de emitir comprobantes electrónicos busca cumplir con dos objetivos clave: garantizar la transparencia fiscal y facilitar el control tributario. Sin embargo, el principio de proporcionalidad es el que asegura que las sanciones derivadas de la no emisión de comprobantes electrónicos sean justas y adecuadas a la infracción cometida. El problema surge cuando se analiza si las sanciones impuestas por el incumplimiento de esta obligación están alineadas con dicho principio. Es posible que las sanciones aplicadas, especialmente aquellas vinculadas a un monto fijo de remuneraciones básicas unificadas (RBU), no sean proporcionadas a la naturaleza del incumplimiento, ni ajustadas a las capacidades económicas de los infractores.

El análisis de las sanciones tributarias por la falta de entrega de comprobantes electrónicos muestra que, si bien el sistema busca fomentar el cumplimiento y la transparencia, las sanciones actualmente vigentes pueden ser desproporcionadas y desiguales en su aplicación. Para garantizar que el régimen sancionador sea justo y pertinente, es necesario revisar y ajustar las sanciones a las características de cada contribuyente.

En este sentido, se argumenta que el régimen sancionador no siempre se ajusta adecuadamente al principio de proporcionalidad, ya que las multas impuestas son relativamente altas para ciertos contribuyentes, especialmente aquellos en el Régimen RIMPE o aquellos con menor capacidad de cumplimiento debido a factores tecnológicos o económicos. Las multas fijas (expresadas en RBU) pueden resultar en un impacto desproporcionado, ya que no toman en cuenta las características del contribuyente o las circunstancias del incumplimiento. Por tanto, el análisis de la proporcionalidad exige que las sanciones sean graduales y diferenciadas en función del contexto y la gravedad de la infracción cometida. La flexibilidad en la aplicación de sanciones sería una mejor opción para lograr un sistema que, además de ser eficiente en términos de control tributario, también sea justo y comprensivo con los sectores más vulnerables.

Metodología

La investigación utilizó la revisión bibliográfica como técnica principal para recolectar, analizar y sistematizar el conocimiento existente sobre justicia tributaria y confianza en el sistema fiscal. Este método consistió en el estudio estructurado de fuentes secundarias —como libros, artículos científicos, normativas y documentos institucionales— con el objetivo de comprender el estado actual del tema y fundamentar teóricamente el análisis (Arias, 2012).

A través de esta revisión, se identificaron tendencias doctrinarias sobre los principios de equidad y progresividad fiscal, así como diversas contradicciones en la interpretación y aplicación de las normas tributarias. Del mismo modo, se detectaron brechas en la literatura, especialmente en lo referente al impacto de la carga impositiva en la percepción de legitimidad del sistema y en la generación de confianza ciudadana (Hernández, Fernández & Baptista, 2014).

La revisión permitió también destacar el papel de la transparencia, la coherencia normativa y la eficacia administrativa como factores clave que influyen en la justicia fiscal percibida por los contribuyentes, revelando vacíos teóricos y empíricos que justificaron la pertinencia del estudio (Booth, Colomb & Williams, 2003).

Resultados

La revisión bibliográfica sobre el principio de proporcionalidad en el régimen administrativo sancionatorio en materia tributaria en Ecuador revela varias tendencias y contradicciones. En primer lugar, se observa una creciente preocupación por la equidad tributaria y la necesidad de que las sanciones impuestas sean proporcionales a la gravedad de las infracciones cometidas. Investigaciones como las de Vera-Urdánigo (2024) y Ferreres-Comella (2020) destacan que la desproporcionalidad en las sanciones no solo afecta a los contribuyentes, sino que también puede erosionar la confianza en el sistema fiscal, generando efectos adversos en el cumplimiento tributario.

Sin embargo, existe una brecha significativa en la literatura respecto a cómo se implementa este principio en la práctica. Aunque el marco normativo establece pautas claras, la aplicación efectiva del principio de proporcionalidad enfrenta desafíos, especialmente para los pequeños contribuyentes que carecen de recursos tecnológicos y conocimientos fiscales adecuados. Esto se traduce en un debate sobre la equidad del sistema tributario y su capacidad para adaptarse a las realidades económicas de diferentes grupos sociales.

Además, se identifican contradicciones en cómo se perciben las sanciones. Mientras algunos autores abogan por un enfoque más flexible que considere las circunstancias individuales de los contribuyentes, otros sostienen que la rigidez del sistema actual puede llevar a sanciones excesivas que no reflejan adecuadamente la gravedad de las infracciones. Esta falta de consenso resalta la necesidad de un análisis más profundo sobre cómo el principio de proporcionalidad puede ser mejor implementado para promover un sistema tributario más justo y equitativo.

Conclusiones

Los hallazgos del estudio subrayan la relevancia del principio de proporcionalidad en el ámbito tributario ecuatoriano. Se concluye que, aunque existe un marco normativo que respalda este principio, su aplicación práctica es inconsistente y a menudo desproporcionada, especialmente para los contribuyentes con menos recursos. Esto plantea un riesgo significativo para la confianza pública en el sistema fiscal y su eficacia.

De cara al futuro, es crucial desarrollar perspectivas que permitan una mejor integración del principio de proporcionalidad en las decisiones administrativas. Se recomienda realizar estudios adicionales que evalúen el impacto de las sanciones desproporcionadas y propongan reformas normativas que fortalezcan su aplicación. Además, se sugiere implementar programas de capacitación para los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones, así como promover

un diálogo continuo entre las autoridades fiscales y los ciudadanos para mejorar la transparencia y equidad del sistema tributario.

Referencias Bibliográficas

- Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación: introducción a la metodología científica* (6.^a ed.). Episteme.
- Booth, W. C., Colomb, G. G., & Williams, J. M. (2003). *The Craft of Research* (2nd ed.). University of Chicago Press.
- Código Tributario - CTributario. (2005, 14 de junio). Registro Oficial Suplemento 38. Ediciones Legales EDLE S.A.
- Constitución de la República del Ecuador - CRE. (2008). Registro Oficial 449. Ediciones Legales EDLE S.A.
- Ferreres-Comella, V. (2020). Más allá del principio de proporcionalidad. *Revista Derecho del Estado*, (46), 161-188.
- Ferreres-Comella, V. (2020). Más allá del principio de proporcionalidad. *Revista Derecho del Estado*, (46), 161-188.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6.^a ed.). McGraw-Hill.
- Ley de Régimen Tributario Interno - LRTI. (2004, 17 de noviembre). Registro Oficial Suplemento 463. Ediciones Legales EDLE S.A.
- Mogrovejo, J. C. (2011). Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador. *Foro: Revista de Derecho*, 15, 21–42.
- Servicio de Rentas Internas. (2024). Normas para la aplicación de sanciones por la no entrega de comprobantes de venta y la no transmisión a la administración tributaria (Registro Oficial Suplemento 575, 10 de junio de 2024). Ediciones Legales EDLE S.A.
- Terranova, K. T. T., Rosado, Z. M. M., & Vera, M. N. C. (2023). Análisis de la discrecionalidad en la potestad sancionadora de las infracciones tributarias en relación a los principios constitucionales de proporcionalidad e igualdad, utilizando encuestas y la Neutrosfía para el análisis de datos cualitativos. *Revista Asociación Latinoamericana de Ciencias Neutrosóficas*, 27(1), 1–9.
- Vera Mendoza, C. M., & Urdánigo Mendoza, J. X. (2024). Principio de proporcionalidad en el cobro de multas tributarias.
- Vera Mendoza, C. M., & Urdánigo Mendoza, J. X. (2024). Principio de proporcionalidad en el cobro de multas tributarias. Repositorio de la Universidad San Gregorio