

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

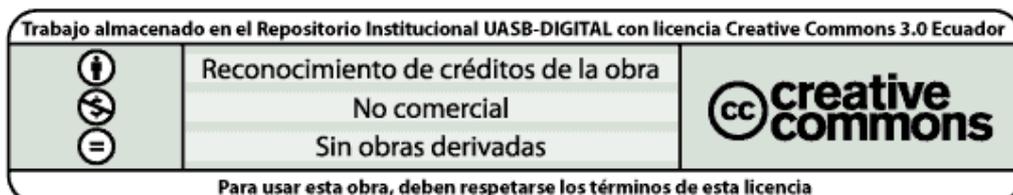
Mención en Derecho Tributario

**El principio de proporcionalidad en las sanciones tipificadas
en el Código Orgánico Integral Penal sobre los delitos en
materia tributaria**

Autora: Yolanda Yupangui Carrillo

Tutor: César Montaña Galarza

Quito, 2017



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, Yolanda de las Mercedes Yupangui Carrillo, con cédula de ciudadanía 1703094159, autora de la tesis intitulada *El principio de proporcionalidad en las sanciones tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal sobre los delitos en materia tributaria*, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 25 de junio de 2017

Firma:

Resumen

Esta investigación estudia el principio de proporcionalidad en las sanciones tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal respecto a los delitos en materia tributaria atribuidos a los contribuyentes. El objetivo es determinar de qué manera se aplica el principio de proporcionalidad al tipificar las penas tanto en los delitos como en las contravenciones en materia tributaria, examinando la relación delito-sanción, además de verificar la constitucionalidad o no de dichas sanciones y establecer el o los perjuicios que ocasionan en la sociedad tales normas legales. La justificación y relevancia del tema está en lo importante que resulta para la justicia tributaria la prevalencia de los principios constitucionales y tributarios en la tipificación y aplicación de las sanciones a quienes cometen delitos en el ámbito tributario, especialmente el respeto de los principios de equidad y proporcionalidad.

Para conseguir estos objetivos, el método elegido es el de una síntesis histórica del ilícito tributario en el Ecuador; un estudio doctrinario de los delitos, de las penas, del principio de proporcionalidad y su aplicabilidad; el estudio analítico de las sanciones que se imponen a los delitos de naturaleza tributaria, determinando las inconsistencias existentes en la normativa y finalmente, las repercusiones sociales y económicas que tales inconsistencias causan actualmente y las que podrían presentarse a futuro.

Analizadas las correspondientes normas legales se ha encontrado que, al parecer, las penas que se hallan tipificadas en el COIP no son lo suficientemente proporcionales a los delitos tributarios, principalmente por no existir niveles manifiestos de peligrosidad en estos delitos. La solución a los problemas planteados requiere ser investigada a fin de evitar incurrir nuevamente en errores que mantengan las mismas dudas respecto de la aplicación de la ley penal. Se ha pensado en una reforma legal a las penas y sanciones establecidas entre los artículos 297 al 302 del COIP, la que pondría la salida definitiva a la inaplicabilidad plena del principio de proporcionalidad en la imposición de las sanciones tributarias.

Palabras clave: derecho, principio de proporcionalidad, derecho tributario, justicia redistribución.

Dedicatoria

Dedico mi esfuerzo y sacrificio a los grandes amores de mi vida: a mis hijos y a mis nietos. Gracias Wilson, Xavier, Mónica, Ricardo, Nicolás, Ma. Celeste y Jens, por ser mis motores de superación; puesto que ellos siempre han visto en mi persona un ejemplo a seguir. También a mis alumnos de la Universidad Central del Ecuador, por quienes he realizado grandes esfuerzos de superación a fin de mejorar mis conocimientos, los que me han permitido formar profesionales tributaristas eficientes y con grandes valores.

Agradecimientos

Mi primer pensamiento de gratitud es para Dios, que mueve todos los hilos de mi vida, que me da fortaleza para seguir adelante y guía mi camino siempre hacia el triunfo.

Después de a Dios presento mi más profunda gratitud a todas y cada una de las autoridades, a los maestros y al personal administrativo que hacen la Universidad Andina Simón Bolívar, institución educativa de la que he recibido conocimientos, preparación y fortalezas, las que me han llevado a mejorar en todos los ámbitos de mi vida y que, sin lugar a dudas, acoge en sus aulas, sin discriminación alguna, a todos quienes tenemos la necesidad de educarnos.

Agradezco infinitamente a mi director de tesis, Dr. César Montaña Galarza, por haber permanecido junto a mí durante mi carrera estudiantil y, sobre todo y especialmente, por haberme orientado en mi trabajo de investigación hasta llegar a su culminación.

Finalmente, agradezco a la Universidad Central del Ecuador, en donde permanezco como docente en la cátedra de Derecho Tributario, por obligarme a estar siempre preparada, actualizada y alerta de los cambios que se presentan para poderlos transmitir a los futuros abogados de la República del Ecuador.

Tabla de contenido

Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis.....	2
Resumen.....	3
Introducción.....	8
Capítulo primero.....	9
El principio de proporcionalidad.....	9
1. Definición y delimitación del principio de proporcionalidad.....	9
1.1. Naturaleza del principio de proporcionalidad.....	11
1.2. Fundamentos del principio de proporcionalidad.....	13
1.3. Fundamentos internacionales del principio de proporcionalidad. Práctica internacional: tratados.....	16
1.4. Importancia del principio de proporcionalidad y sus elementos.....	20
1.5. Importancia de la aplicabilidad del principio de proporcionalidad.....	23
1.6. El principio de proporcionalidad en el Derecho penal tributario.....	25
2. El delito en el Derecho penal común y en materia tributaria.....	27
2.1. Antecedentes: breve relación histórica del ilícito tributario en el Ecuador....	29
2.2. Naturaleza del delito tributario.....	33
2.3. Elementos del delito tributario.....	37
2.4. Clases de delitos.....	40
3. Las sanciones en el Derecho penal y en materia tributaria.....	42
3.1. La pena: definición y naturaleza.....	42
3.2. Causas y efectos de la pena.....	46
4. El bien jurídico protegido en materia penal común.....	47
4.1. El bien jurídico protegido en materia tributaria.....	48
4.2. Clasificación de las penas en materia tributaria.....	51
Capítulo segundo.....	62
Análisis jurídico del principio de proporcionalidad de las sanciones en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.....	62
1. El principio de proporcionalidad en la Constitución de la República del Ecuador.....	66

1.1. El principio de proporcionalidad en el Derecho penal ecuatoriano.....	75
1.2. Aplicabilidad del principio de proporcionalidad en lo penal común.....	78
2. El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario ecuatoriano.....	79
2.1. Aplicabilidad del principio de proporcionalidad tributaria en el régimen penal tributario: inconsistencias	83
2.2. Sanciones por delitos tributarios en el derecho comparado: similitudes y diferencias	85
3. Análisis jurídico de los delitos tributarios en el Código Orgánico Integral Penal	93
3.1. Análisis de los delitos tributarios en el Ecuador.....	93
4. Análisis jurídico del principio de proporcionalidad de las sanciones tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal sobre los delitos en materia tributaria	105
4.1. Estudio analítico de las sanciones que se imponen en el Ecuador en los delitos de defraudación, contrabando y de aduanas.....	105
4.2. Otras sanciones	117
5. Estudio crítico del principio de proporcionalidad en la imposición de sanciones por delitos comunes y tributarios: comparación	120
5.1. Jurisprudencia	129
Conclusiones.....	131
Bibliografía	135

Introducción

En esta investigación trataré de determinar en qué medida la Asamblea Nacional aplicó el principio de proporcionalidad al tipificar, en el nuevo Código Orgánico Integral Penal, las sanciones que se imponen a los contribuyentes que cometen delitos en el ámbito tributario y cuáles son los efectos de esta forma de legislar.

A lo largo del trabajo se busca cumplir con el objetivo propuesto respondiendo la pregunta planteada: ¿Cómo se aplica el principio de proporcionalidad y qué problemas jurídicos se presentan en la imposición de sanciones frente a delitos tributarios que se encuentran tipificados en la legislación ecuatoriana?

Para alcanzar los objetivos general y específicos formulados se hace necesario analizar doctrinariamente el principio de proporcionalidad, los delitos tributarios y las sanciones que se les impone en el COIP, estudiar el comportamiento de los jueces que al aplicar estas normas deberían tomar en cuenta la importancia de relacionarlas con el principio de proporcionalidad y finalmente, llegar a conclusiones orientadoras para el ejercicio de las actividades económicas generadoras de tributos.

La organización de la investigación parte de una planificación que contempla dos capítulos, el primero con contenidos teóricos y el segundo con análisis jurídicos de la legislación ecuatoriana. El primer capítulo contiene los siguientes ejes El principio de proporcionalidad, el delito en el Derecho penal común y en materia tributaria y las sanciones en el Derecho penal y en el tributario; y, en el segundo capítulo enfocaremos nuestra atención en los análisis Jurídicos del principio de proporcionalidad de las sanciones en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, de los delitos tributarios en el Código Orgánico Integral Penal y del principio de proporcionalidad que se aplica a las penas tipificadas en dicho Código para sancionar los delitos en materia tributaria.

Al final, establecidas las causas que están generando innumerables complicaciones administrativas y jurisdiccionales debido a la inconformidad de los contribuyentes que temen recibir una sanción que al parecer es exagerada, se podrán sugerir soluciones tanto a nivel de las administraciones tributarias cuanto entre los contribuyentes.

Capítulo primero

El principio de proporcionalidad

El fin primordial de la presente investigación es determinar la real presencia y cumplimiento de la norma constitucional que dispone la existencia del principio de proporcionalidad en la tipificación de las sanciones que se imponen al delito tributario en el Código Orgánico Integral Penal. Iniciaré mi trabajo con la delimitación del principio de proporcionalidad, el estudio tanto del delito común cuanto del delito tributario, las sanciones propias del delito penal común y del delito tributario y el bien jurídico al que se protege.

1. Definición y delimitación del principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad es aplicable a muchos campos y disciplinas del diario convivir, de allí la multiplicidad de definiciones que se dan a estas palabras. Veamos primero el origen etimológico de los términos y las definiciones que permitan delimitar el tema.

Principio, etimológicamente proviene del latín *principium*, término que está formado de: *primus* (el primero), *capere* (capturar) y el sufijo *ium* (efecto, resultado), por tanto, es el resultado de abordar o tomar lo primero. Proporcionalidad, por su parte, procede del latín *proportio, proportionis*, que a su vez se deriva de dos términos: *pro* (antes, delante) y *portio* (parte de un todo, pedazo), es decir, lo que está antes de la parte de un todo. En resumen, el principio de proporcionalidad permite tomar lo primero, lo que está antes de la parte de un todo¹.

El Diccionario Jurídico de Cabanellas, en forma muy sencilla define al principio como la “razón, fundamento, origen. Causa primera. Máxima norma guía”². Y la proporcionalidad, según el Diccionario de la Real Academia, es la “conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí”³. El Diccionario Larousse simplemente le atribuye a la proporcionalidad el carácter de proporcional. Siendo lo proporcional aquello que pertenece o tiene relación con la

¹ EtimologíasdeChilet.net, “Etimología de proporción” (2016), <<http://etimologias.dechile.net/?proporcion>>.

² Megalex.ec, “Diccionario Jurídico de Cabanellas” (2016), <<https://sites.google.com/site/megalexec/diccionario-juridico/diccionario-juridico-cabanellas/>>.

³ Diccionario de la lengua española, 2014.

proporción, que es “la mayor o menor dimensión de una cosa”⁴, el principio de proporcionalidad para los efectos del presente estudio sería la máxima norma, la guía que permite establecer una relación que guarde conformidad o correspondencia entre una de las partes con el todo.

Como se puede ver, en términos generales, la proporcionalidad es el producto de una relación equilibrada entre dos o más comportamientos, conductas, acciones o estructuras jurídicas que permiten mantener un ordenamiento judicial claro y concreto.

Existen otras conceptualizaciones que dan una visión más clara del principio objeto de estudio. El concepto que acerca al principio de proporcionalidad le da la idea de justicia lo manifiesta el doctor García Falconí cuando dice: “O sea, que principio de proporcionalidad es la regla de conducta que obliga a los Jueces y Tribunales Penales a mantener un balance equitativo entre el *ius puniendi* estatal y los derechos de las personas...”⁵.

El principio de proporcionalidad, asimilado con el principio de capacidad contributiva, lo proporciona el doctor José Luis Terán Suárez: “(...) la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada”⁶. Esta posición es compartida por estudiosos del derecho tributario, entre ellos el doctor Héctor Villegas, quien manifiesta que la aplicación del principio de proporcionalidad “(...) exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea ‘en proporción’ a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte ‘desproporcionado’ en relación a ella. Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto...”⁷. En resumen, considera que las contribuciones se deben dar en proporción a la capacidad contributiva, pues para este autor lo importante es que esta contribución no resulte “desproporcionada”, pero aclara que la aplicación del principio de proporcionalidad no debe afectar la progresividad, y además que no se debe entender erróneamente que proporcionalidad

⁴ Diccionario Larousse, “Proporcional” (2017), <<http://www.larousse.mx/resultados/>>.

⁵ José García Falconí, *Las garantías constitucionales en el nuevo código de procedimiento penal y la responsabilidad extracontractual del Estado* (Quito: Imprenta Universitaria, 2001), 77.

⁶ José Luis Terán Suárez, *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación* (Quito: Cevallos Editora Jurídica, 2014), 129.

⁷ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1979), 14.

es sinónimo de igualdad, y para aclarar el asunto hace referencia a una ‘proporcionalidad graduada’, en proporción a la capacidad contributiva del sujeto obligado⁸.

1.1. Naturaleza del principio de proporcionalidad

Es muy interesante hacer notar que la propia Constitución de la República del Ecuador, vigente desde el año 2008, al referirse al principio de proporcionalidad (numeral 6 del Art. 76) establece que este principio tiene naturaleza penal, administrativa y otras, entre las que se incluye la constitucional.

El principio de proporcionalidad debería formar parte no solo del ámbito jurídico, pues sería restrictivo; se debería aplicar la proporcionalidad en todos aquellos actos de la vida que exigen equilibrio para una convivencia pacífica y equilibrada. Visto jurídicamente con criterio amplio, este principio permite visualizar una naturaleza diversificada, que ayuda al legislador a ubicarlo en la norma correspondiente, de acuerdo con la materia que se esté legislando. Para establecer la naturaleza del principio de proporcionalidad es necesario ubicarse en una de las tres corrientes con las que se identifica: la constitucionalista, la penalista y la administrativista.

1.1.1. Corriente constitucionalista

La Constitución de la República del Ecuador expedida en el año 2008, proclama al país como un “Estado constitucional de derechos y justicia”,⁹ y reconoce la vigencia del principio de proporcionalidad como el instrumento para que se hagan efectivos los derechos constitucionales (numeral 6 del art. 76), estableciendo de esta manera la obligación que tiene todo ecuatoriano de ponerle freno a todo exceso en la aplicación de la propia Constitución, la ley o cualquier otra norma legal existente.

1.1.2. Corriente penalista

En materia penal, el principio de proporcionalidad responde a la idea de evitar la utilización desmedida de las sanciones que conllevan una privación o restricción de la libertad, para ello limita su uso a lo imprescindible, que no es otra cosa que

⁸ *Ibíd.*

⁹ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], tít. II, “Derechos”, cap. octavo, “Derechos de protección”, art. 76, num. 6 ([Quito]: Registro Oficial, 449, 20 de octubre de 2008).

establecer e imponer penas exclusivamente para proteger bienes jurídicos valiosos para la sociedad.

El penalista ecuatoriano García Falconí se refiere al tema diciendo:

(...) el principio de proporcionalidad, por el cual se entiende aquella regla de conducta que obliga a los Jueces y Tribunales de Justicia a mantener un balance equitativo entre el IUS PUNIENDI Y LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS. (...). En sentido estricto, el Principio de Proporcionalidad se sitúa en la limitación de la gravedad de la sanción en la medida del mal causado sobre la base de la adecuación de la penal al fin que deba cumplir. (...) así, debe haber una proporcionalidad entre castigo y delito, entre pena y culpa, pues toda la evolución del Derecho Penal y las Instituciones penitenciarias han consistido en la lucha incesante por la humanización de la pena, humanización que responde al principio moral de que todo delincuente es todavía una persona a pesar de sus actos criminosos; y, que la pena, sanción del delito y en debida proporción con él no debe ser nunca degradación de la persona¹⁰.

1.1.3. Corriente administrativista

La aplicación del principio de proporcionalidad al derecho administrativo sancionador debe guardar un justo equilibrio en las actividades administrativas, recordando siempre que este hecho de ninguna manera implica la pérdida de alguna de las facultades de las que goza la Administración, por el contrario, se ratifica la facultad de emitir actos administrativos pero estrictamente delimitados en su propio ámbito, aplicando los poderes discrecionales que posee la Administración para graduar las sanciones, evitando los excesos en la aplicación de la propia ley y ubicándose en la correcta aplicación de las normas y de los principios constitucionales.

La presencia de corrientes doctrinarias antagónicas y conciliadoras en la concepción del ilícito tributario condujo a que en el Ecuador existiese un persistente estado de inseguridad, de inestabilidad, por decir lo menos, en la legislación que regula el derecho penal tributario. Siempre han estado presentes en esta rama del derecho las tendencias penales, administrativas, autónomas y mixtas. La corriente penalista, que manifiesta que las infracciones tributarias son simplemente infracciones penales comunes por atentar en contra de los bienes del Estado; la tendencia administrativista, que considera al ilícito tributario íntegramente administrativo, debido a que estos, directa o indirectamente, se relacionan con la Administración pública; la tributarista o autónoma, propugnada por los profesionales de la tributación que, con una visión propia, reconocen al ilícito tributario como una rama del derecho muy especializada

¹⁰ García Falconí, *Las garantías constitucionales en el nuevo código*, 79.

que se encuentra regulada por sus propias normas de naturaleza tributaria; y finalmente, en un marco conciliador, está la corriente mixta, que considera que lo tributario reúne características tanto tributarias como penales: tributarias porque los ilícitos nacen del incumplimiento de normas tributarias, y penales por violentar normas que se encuentran debidamente tipificadas en la ley.

Estas posiciones doctrinarias han repercutido directamente en la caracterización de las infracciones tributarias en general, calificándolas como penales, administrativas, tributarias o mixtas. Al parecer, en el Ecuador, a partir de la expedición del *Código Orgánico Integral Penal (COIP)* se hace presente una tendencia dualista; puesto que se tipifican separadamente a los delitos y a las infracciones (contravenciones y faltas reglamentarias), dándoles a los primeros un tratamiento penal puro y a las contravenciones uno administrativo. La mejor manifestación de esta dualidad se exterioriza cuando, al tipificar las violaciones de normas tributarias, se separa a los delitos tributarios como infracciones del derecho penal común dentro de un cuerpo legal íntegramente penal: el COIP; y a las contravenciones, como infracciones de naturaleza administrativa, se las mantiene en el *Código Orgánico Tributario*.

Todos estos cambios han llevado a que el ilícito tributario haya vivido constantes reformas que han sido incorporadas a la legislación ecuatoriana a través de diferentes cuerpos legales, estos son: *Código Tributario*, *Ley para la Finanzas Públicas*, *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*, *Código Orgánico Integral Penal (COIP)*.

1.2. Fundamentos del principio de proporcionalidad

Citando a Ottmar Buhler (1884-1965), Joao Bosco Coelho Pasin, en el año 2010 establece que los fundamentos de la justicia tributaria en general y, por tanto, del principio de proporcionalidad en el derecho impositivo, constituyen los problema contrales de la justicia fiscal y los vincula directamente con los límites que se requieren para su ejercicio.

Entre otras funciones, el Estado-fiscal es responsable por la tributación en conjunto y, en especial por la defensa y protección de los derechos y garantías del ciudadano contribuyente. (...). Los fundamentos de la justicia fiscal solo pueden ser efectivos en función del establecimiento de límites al ejercicio de los actos institucionales impositivos responsable de evitar el abuso del poder tributario, que “no se dan tan

fácilmente en los estados democráticos, mientras que en los totalitarios están a la orden del día, según la opinión de Buhler¹¹.

De esta manera, los fundamentos del principio de proporcionalidad en la imposición de sanciones se relacionan con la justicia tributaria y los principios de igualdad, capacidad económica, progresividad y otros de cuya aplicación es responsable directo el Estado. La igualdad es uno de los principales fundamentos de la justicia tributaria, y la proporcionalidad el medio que le permite al legislador o al juez establecer los suficientes parámetros para alcanzar la igualdad. El principio de capacidad económica, adecuadamente interpretado, regula por una parte el sostenimiento de las instituciones del Estado y, por otra, la economía del contribuyente, estableciendo en cada caso los límites adecuados.

(...) la progresividad constituye otra fórmula de manifestación del postulado de proporcionalidad en el campo de Derecho Tributario. (...). El objetivo de un tributo con “gravamen progresivo” es atender ciertos fines socioeconómicos. (...). En definitiva los corolarios de la proporcionalidad-progresividad y selectividad deben representar criterios igualitarios objetivos-económicos o sociales que contribuyan a una igualdad tributaria, incluso, promovida por la discriminación positiva y a la realización del bien común¹².

Los fundamentos del principio de proporcionalidad se encuentran en las constituciones y en la jurisprudencia de cada país, como un medio para regular y controlar el poder estatal. El principio de proporcionalidad, por efecto de todas las reformas constitucionales propias del país, atravesó por un verdadero proceso de constitucionalización, que se plasmó en la Constitución expedida en el año 2008, la que no solo recoge a la proporcionalidad como uno de los principios que deben ser respetados, sino que le otorga un lugar preminente en el sistema político, jurídico y administrativo del país, cuando en el Art. 76 dice: “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”¹³. Este enunciado guarda estrecha concordancia con el primer artículo de la Carta Magna, que inicia reconociendo al Estado

¹¹ Joao Bosco Coelho Psin, *Derecho tributario y ética* (Buenos Aires: Heliasta, 2010), 99.

¹² *Ibíd.*, 127.

¹³ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], tít. II, “Derechos”, cap. octavo, “Derechos de protección”, Art. 76, num. 6 ([Quito]: Registro Oficial, No. 449, 20 de octubre de 2008).

ecuatoriano como constitucional de derechos y justicia, en el bien entendido hecho de que no puede haber justicia sin respetar el principio de proporcionalidad. En este contexto, la protección de los derechos ciudadanos es fundamental, y con ello el respeto al principio de proporcionalidad como un medio equilibrado de restricción a los abusos que pueden presentarse tanto por parte de las autoridades como por los mismos ciudadanos entre sí.

La Asamblea Nacional, actual órgano de legislación ecuatoriano, tiene la obligación de tipificar delitos e imponer sanciones utilizando legislación jurídica como un mecanismo que equilibre, armonice las restricciones que han de imponerse al infractor que transgrede una norma, a través de la generación de leyes que ofrezcan la suficiente protección de los derechos de la población.

Carlos Bernal Pulido, en su artículo “Fundamentos filosófico-políticos del principio de proporcionalidad”, ubica en primer plano la obligación constitucional de respetar los derechos y bienes de los ciudadanos y pone en evidencia la existencia de fuerzas contrarias a esta corriente, por lo que afirma que la misma Constitución debe establecer límites y restricciones legalmente reconocidas por todos los poderes del Estado y ejercidas principalmente por el poder judicial. El ejercicio de restricciones para alcanzar total eficacia está sometido al principio de proporcionalidad como freno a cualquier exceso de autoridad. Su posición la ubica dentro del régimen de “Estado social de derechos”, que se identifica con el modelo de “Estado constitucional de derechos y justicia”. Los enunciados de Bernal se acoplan (teóricamente) al sistema ecuatoriano, que ahora -año 2017- vive un modelo de derechos y justicia en el que prima el respeto a los derechos humanos, personales y hasta patrimoniales de las personas, minimizando al máximo las desigualdades sociales¹⁴.

En la sentencia Rol N° 1.584-09, de 31 de diciembre de 2009, el Tribunal Constitucional español analizó un requerimiento de inaplicabilidad de los artículos 317, inciso 1° con relación al artículo 315, inciso 2° del *Código Penal*. En su pronunciamiento fijó altas multas como pago de una indemnización compensatoria al no pago de peajes, todo esto de acuerdo con el principio de proporcionalidad.

De la misma manera, la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, el 16 de abril de 2014, en el Recurso no. 226-2012, interpuesto por el Director Regional del Austro del Servicios de Rentas Internas, en contra de la

¹⁴ Carlos Bernal Pulido, “Proporcionalidad”, *Diccionario Iberoamericano de Derecho Humanos y fundamentales* (2011), <http://diccionario.pradpi.org/inicio/index.php/terminos_pub/view/114>.

sentencia dictada por el tribunal Distrital de lo Fiscal de Cuenca en el juicio de impugnación propuesto por Germánico González abad, en el No. 6.2.3:

(...) 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 falta de motivación contraviniendo así lo establecido en el literal l) del numeral 7 del art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador como bien lo ha evidenciado la sentencia emitida por el Tribunal A quo; por lo expuesto, sin que sea meritorio realizar ningún análisis adicional, esta Sala concluye que el cargo propuesto en la causal alegada no se configura¹⁵.

Un pronunciamiento parecido hace la Sala de lo Constitucional en el fallo publicado en la Gaceta Judicial, año XCIV, serie XVI. No. 1, p. 175, de 23 de julio de 1993, como respuesta al recurso constitucional interpuesto en relación con la "Ordenanza de establecimiento y Aplicación de Coeficientes de Actualización de Avalúos". En ella se establece que existió un discrimen en abierta oposición al Art. 52 de la Carta Política, según el cual: "El Régimen Tributario se rige por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad..."; en efecto, la ordenanza se refiere a "los sectores populares de la ciudad", los cuales no están, no pueden estar, definidos. Por lo expuesto, se suspenden totalmente los efectos de la regulación municipal llamada "Ordenanza de Establecimiento y Aplicación de Coeficientes de Actualización de Avalúos", expedida por el Concejo de Guayaquil el 10 de febrero de 1989".

1.3. Fundamentos internacionales del principio de proporcionalidad. Práctica internacional: tratados

En los últimos tiempos, en los que la globalización pone a todos los ciudadanos en contacto con el mundo, en donde está presente el intercambio de información, saberes, costumbres, conocimientos, etc., etc., la figura del garantismo se ha evidenciado con una marcada tendencia hacia la defensa de los derechos humanos. En este contexto, el principio de proporcionalidad, con criterio de equidad y justicia, se ha internacionalizado y se lo reconoce en algunos tratados internacionales, entre los que se pueden señalar:

¹⁵ Ecuador. Corte Nacional de Justicia, [Recurso No. 226-2012 en contra de la sentencia dictada por el tribunal Distrital de lo Fiscal de Cuenca en el juicio de impugnación propuesto por Germánico González abad], 16 de abril de 2014.

1.3.1. Declaración de los Derechos Humanos (numeral 2 del Art. 29)

La Declaración de Derechos Humanos asegura no solo el reconocimiento de los derechos humanos sino también la satisfacción de necesidades de orden público, en el marco del bienestar dentro de una sociedad democrática, siempre acorde con los principios de equidad y proporcionalidad, cuando en el numeral 2 del Art. 29 dice: “En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta a las limitaciones establecidas por la ley con el único fin de asegurar el reconocimiento y el respeto de los derechos y libertades de los demás, y de satisfacer las justas exigencias de la moral, del orden público y del bienestar general en una sociedad democrática”¹⁶.

1.3.2. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

En el en el numeral 1 del Artículo 15 del Pacto se establece no solo el respeto a los Derechos Civiles y Políticos de las personas sino que, imponiendo la tendencia garantista que existe actualmente a nivel internacional, realza la importancia de proteger incluso al infractor aplicándole la ley más beneficiosa, por ello se dice que todo acto delictivo debe ser juzgado con la pena más leve, aunque esta haya sido redactada en fecha posterior al cometimiento del ilícito. Doctrinariamente, este accionar se identifica con el principio *indubio pro reo*, por el que se favorece al reo, otorgándole la posibilidad de que se le aplique la pena que le sea más beneficiosa. Textualmente, la disposición dice: “1. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”¹⁷.

1.3.2.1 Observaciones generales al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

Estas observaciones generales al Pacto fueron aprobadas por el Comité de Derechos Humanos, la No. 27, refiriéndose al Art. 12 del Pacto, establece la necesidad

¹⁶ Organización de Naciones Unidas, “La Declaración Universal de Derechos Humanos” (2016), <<http://www.un.org/es/documents/udhr/>>.

¹⁷ Fundación Acción Pro Derechos Humanos, “Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos” (2016), <<http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1966PactoDerechosCivilesyPoliticos.htm?gclid=CN-pwrPK08cCFYeRHwod2GcJPQ>>.

de que existan “medidas restrictivas”, que ante eventuales violaciones de derechos civiles o políticos pongan límites al libre accionar de los ciudadanos, señalando en el mismo artículo el hecho de que no es suficiente el uso de restricciones, en el caso ecuatoriano de tipo penal tributario, para alcanzar los fines que se propongan, sino que se hace necesario, entre otras cosas, que esas restricciones se ajusten al principio de proporcionalidad, a fin de conseguir que exista verdadera proporción entre la sanción impuesta, el bien jurídico protegido (función protectora) y los fines preestablecidos, todo esto tratando de causar la menor perturbación posible. Textualmente, el Art. 14 de las observaciones al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos dice:

Art. 14.- El párrafo 3 del artículo 12 indica claramente que no basta con que las restricciones se utilicen para conseguir fines permisibles; deben ser necesarias también para protegerlos. Las medidas restrictivas deben ajustarse al principio de proporcionalidad; deben ser adecuadas para desempeñar su función protectora; debe ser el instrumento menos perturbador de los que permitan conseguir el resultado deseado, y deben guardar proporción con el interés que debe protegerse¹⁸.

En las mismas observaciones generales, la 31, aprobada por el Comité de Derechos Humanos del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al referirse a la índole de la obligación jurídica general impuesta a los Estados Partes en el Pacto, en el numeral 6, establece una limitación a las restricciones que los Estados necesiten hacer respecto de los derechos del Pacto, y esa única restricción es la aplicación del principio de proporcionalidad a las medidas que se adopten para obtener las metas buscadas. El mencionado numeral de la observación 31 del Pacto dice:

La obligación jurídica prescrita en el párrafo 1 del artículo 2 es tanto de carácter negativo como positivo. Los Estados Partes deben abstenerse de violar los derechos reconocidos por el Pacto y cualesquiera restricciones a cualquiera de esos derechos debe ser permisible de conformidad con las disposiciones pertinentes del Pacto. Cuando se introducen restricciones, los Estados deben demostrar su necesidad y adoptar únicamente las medidas que resulten proporcionales a la consecución de los legítimos objetivos para lograr una protección constante y eficaz de los derechos del Pacto. En ningún caso se deben aplicar las restricciones o invocarse de una manera que menoscabe la esencia de un derecho del Pacto¹⁹.

¹⁸ *Ibíd.*

¹⁹ *Ibíd.*

1.3.3. Convención Americana de Derechos Humanos

En el Art. 5, numeral 3 de la Convención, se establece que: “La pena no puede trascender de la persona del delincuente”²⁰. Esta disposición va más allá del respeto al principio de proporcionalidad, al imponer las sanciones limita el ámbito de aplicación de la misma, que debe radicarse únicamente en el perímetro del infractor sin dispersar sus afectaciones a quienes le rodean, llámense familiares o amigos. El hecho de que la sanción no puede exceder del espacio del infractor pone en evidencia, además, el principio de equidad, dándole a cada quien lo que le corresponde.

1.3.4. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

Este documento internacional, sin decirlo en forma taxativa, en el artículo 49 se refiere a los principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas. En él, respetando las disposiciones legales de los países miembros, prohíbe que alguien pueda “(...) ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho nacional o el Derecho internacional”²¹. De la misma manera, ubicándose en el tiempo, se dispone que “(...) no podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida...”²². Y bajo un profundo sentimiento de humanización de la norma y respeto a los derechos humanos, expresa que: “Si, con posterioridad a esta infracción, la ley dispone una pena más leve, deberá ser aplicada esta”²³. Finalmente, el numeral que mejor se relaciona con el respeto al principio de proporcionalidad en la imposición de sanciones por infracciones de tipo penal, es el 3: “La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción”²⁴.

Todas las declaraciones contenidas en los tratados e instrumentos internacionales tienen absoluta vigencia y aplicabilidad en el Ecuador, en cumplimiento del Art. 417 del capítulo segundo de la Constitución vigente desde el

²⁰ OAS.ORG, “Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la conferencia especializada interamericana sobre Derechos Humanos (b-32)” (2016), <http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm>.

²¹ Unión Europea, Diario oficial de las Comunidades Europeas 18 de diciembre de 2000): 15, <http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_es.pdf>.

²² *Ibíd.*

²³ *Ibíd.*, 16.

²⁴ *Ibíd.*

año 2008, que reza: “Los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución. En el caso de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos se aplicarán los principios pro ser humano, de no restricción de derechos, de aplicabilidad directa y de cláusula abierta establecidos en la Constitución”²⁵. Resulta evidente el respeto que la Constitución Ecuatoriana muestra por las normas internacionales en lo que tiene que ver con la aplicación de los principios universales en beneficio de todo ser humano, y para ello existen medidas restrictivas que impiden la violación de los derechos y las libertades de todo ser humano.

1.4. Importancia del principio de proporcionalidad y sus elementos

En un Estado de derechos y justicia como el que vive el Ecuador a partir del año 2008, el principio de proporcionalidad ha cobrado gran importancia, transformándose en uno de los más importantes en el mundo del derecho. Se lo ha instituido como uno de los primordiales principios en las normas legales a nivel nacional e internacional, destinándosele a proteger los derechos de todos los seres humanos. Dada su importancia, el principio de proporcionalidad tiene un lugar preponderante en la Constitución de la República del Ecuador.

El principio de proporcionalidad, vinculado con las sanciones por el cometimiento de ilícitos, en esta época en la que se prioriza jurídicamente el respeto a los derechos de las personas permite, especialmente a los jueces, sancionar con suficiente idoneidad a los infractores, encaminando la pena a satisfacer la necesidad de protección a la sociedad, siempre en proporción al daño causado.

Es tal la importancia y alcance del principio de proporcionalidad que los retos asumidos, primero por el legislador para tipificar los delitos con las respectivas sanciones, y luego por el juez para sentenciar en los casos llevados a su conocimiento, exigen absoluto respeto a todos los enunciados de este principio, empezando por la construcción de las normas constitucionales, las que sin pronunciamientos explícitos guardan en su proceso de creación los subprincipios del principio de proporcionalidad, que mejoran indiscutiblemente la calidad de las normas legisladas. El proceso de elaboración de normas constitucionales se inicia con la verificación de la idoneidad de

²⁵ Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. VIII, “Relaciones internacionales”, cap. segundo, “Tratados e instrumentos internacionales”, Art. 417, ([Quito]: Registro Oficial, No. 449, 20 de octubre de 2008).

la norma legal, que al cumplir con este requisito se la analiza desde el punto de vista de la necesidad de su creación y, finalmente, si se justifica esta a necesidad se la somete al criterio de proporcionalidad propiamente dicho.

La importancia que reviste el respeto al principio de proporcionalidad se destaca con mayor énfasis cuando se analizan los subprincipios que doctrinariamente son tres: el de adecuación o idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto (propiamente dicho)²⁶.

1.4.1. Subprincipio de idoneidad

Exige que las acciones que tienen que ver con los derechos fundamentales de las personas deben contribuir a un fin constitucionalmente legítimo, y deben ser realmente idóneas para alcanzar ese fin. Una forma sencilla pero muy clara de profundizar sobre el tema de la idoneidad es la que utiliza Gloria Lopera Mesa, quien al estudiar el principio de proporcionalidad en el marco del control constitucional mira este subprincipio como norma de conducta y como norma de sanción, diferenciándoles en mérito del bien jurídico afectado.

Como norma de conducta, dice que el primer subprincipio de proporcionalidad, esto es, la idoneidad, permite verificar si la acción u omisión detallada como tipo penal afecta o no el bien jurídico que la Constitución está protegiendo. Como norma sancionatoria, en cambio, se pone en juego la habilidad del legislador para hacer que la tipificación establecida permita prevenir la ejecución del ilícito, constituyéndose este subprincipio en “(...) el medio idóneo para contribuir a la protección de dicho bien jurídico, mientras que para que el subprincipio de idoneidad se proyecte como norma de sanción, exige verificar que el delito que se encuentra descrito en la Ley penal sirva para prevenir la realización del acto u omisión prohibidos y para ello pone en juego “la eficiencia preventiva”²⁷. En torno al mismo subprincipio, explica que puede haber declaración de inconstitucionalidad por falta de idoneidad en dos situaciones concretas:

1) Que el legislador no logre respaldar, con base en premisas empíricas avaladas por el conocimiento técnico y científico disponible, que su intervención puede contribuir

²⁶ Ignacio Villaverde Menéndez, *La resolución de conflictos entre derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad* (Quito: Miguel Carbonell / Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008), 183-5.

²⁷ Gloria Lopera Mesa, *El principio de proporcionalidad y control constitucional de las leyes penales* (Quito: Miguel Carbonell / Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008), 275.

a la protección del bien jurídico que pretende garantizar; 2) Que pueda establecerse, con base en premisas dotadas del mismo respaldo, que la intervención penal, además de no producir efectos apreciable en orden a la protección del bien jurídico, se revela contraproducente para alcanzar dicho fin²⁸.

1.4.2. Subprincipio de necesidad

Para identificar este principio se han empleado algunas denominaciones: subprincipio de indispensabilidad, subprincipio del medio más benigno o subprincipio de la intervención más restringida posible. Precisamente, estas denominaciones permiten dilucidar el alcance que tiene este subprincipio, conocido en la jurisprudencia y en la doctrina española, lo mismo que en algunos países latinoamericanos, como subprincipio de necesidad. Sí, la necesidad de que toda intromisión en los derechos reconocidos en la Constitución deba darse solamente cuando sea realmente indispensable, con la intervención más restringida posible y utilizando el medio más benigno. En consecuencia, cuando se ha establecido que la norma es idónea para el fin propuesto, al elegir la forma en la que se ha de afectar cualquier derecho predeterminado en la Constitución, se requiere adoptar la medida que, afectando negativamente al derecho fundamental, lo haga con la menor intensidad posible. Rubén Sánchez Gil, al tratar sobre este principio, es muy claro para establecer los límites constitucionales que en cumplimiento del subprincipio de necesidad, cuando dice:

Este subprincipio dispone que la medida legislativa que restrinja un principio fundamental, sea estrictamente indispensable para satisfacer el fin que a aquellos se intenta oponer porque 1. Es la menos gravosa para el derecho afectado, entre diversas opciones igualmente idóneas para conseguir el fin mencionado; o, 2. No existen opciones para perseguir el fin perseguido o las disponibles afectan el derecho intervenido en una medida mayor. De no estar en uno de estos supuestos la medida en cuestión será legítima porque intervendría un derecho fundamental de una manera que no sería estrictamente necesaria porque existe alguna alternativa menos perjudicial, para él, con los mismos resultados para el fin legislativo que se le opone²⁹.

²⁸ *Ibíd.*, 277.

²⁹ Rubén Sánchez Gil, “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia mexicana”, en Miguel Carbonell, edit., *El principio de proporcionalidad en el Estado constitucional* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2017), 356.

1.4.3. Subprincipio de proporcionalidad

Una vez que se haya establecido que la nueva norma constitucional cumple con los subprincipios de idoneidad y de necesidad, debe ser sometida al análisis de proporcionalidad en sentido estricto, que le permita justificar el porqué debe realizarse la intervención a un derecho fundamental (constitucional) que debe limitárselo en lo estrictamente necesario, “para poder proteger otros derechos, bienes o intereses, logrando de esa manera desagraviar, compensar y -a veces- restituir de alguna manera los perjuicios que pueda ocasionar la reforma efectuada”³⁰.

Vinculando al principio de proporcionalidad con el de razonabilidad y el de ponderación, reconocidos por la legislación peruana, en forma muy acertada, Freddy Rojas López, citando a César Bedoya y a Francisco Delgado Builes, autores del libro *Control de garantías y principio de proporcionalidad en el proceso acusatorio*, “(...) señala que el principio de proporcionalidad puede ser definido como el principio de ponderación que se debe hacer entre dos o más derechos que se encuentran en pugna y una vez puestos en la balanza, echar mano del que menos perjudique, bien a una de las partes si se trata de dirimir un conflicto intersubjetivo, ora a una determinada persona, si de aplicarlo frente a un mismo sujeto se trata”³¹. Claramente se observa que el principio de proporcionalidad y sus elementos se constituyen en el componente más idóneo para encontrar un camino constitucional y legal que le permita al juez elegir entre la aplicación de una medida u otra o la imposición de una pena u otra, considerando los factores de idoneidad, necesidad y proporcionalidad propiamente dicho, pero ajustándose a la realidad existente, causando a la sociedad el menor daño posible y dando a cada quien lo que le corresponde.

1.5. Importancia de la aplicabilidad del principio de proporcionalidad

La imposición de sanciones en el derecho penal en general y en el derecho penal tributario en especial actualmente no tiene los mismos alcances que en la antigüedad, cuando la justicia imperante estaba representada por la ley del Talión: ojo por ojo, diente por diente, ni “(...) tiene el mismo significado que se le atribuyó en los antiguos

³⁰ Villaverde Menéndez, *La resolución de conflictos entre derechos fundamentales*, 185.

³¹ Freddy Rojas López, *Constitución y proceso* (Lima: Jurista Editores, 2009), 691.

códigos, donde el concepto de delito estaba asociado legalmente a la acción socialmente peligrosa, de funestas consecuencias”³².

La Constitución de la República del Ecuador, al declarar al país como un Estado de derechos y justicia, garantiza a toda la sociedad, incluyendo a los infractores, el goce absoluto de todos los derechos establecidos en ella y, adicionalmente, garantiza la aplicación sensata, reflexiva y equilibrada de las normas. En este marco conceptual, la aplicación del principio de proporcionalidad es importantísimo, puesto que la sanción debe imponerse no solo como castigo sino como medio de protección a los ciudadanos, y el juzgamiento de las infracciones debe hacerse de tal forma que respete los derechos de los ciudadanos y se evite que la sociedad sufra atropellos a su integridad.

La aplicación de sanciones tributarias, lo mismo que en cualquier otra rama del derecho, “(...) no puede imponerse de modo arbitrario sino que debe responder a determinados criterios rectores o postulados que delimiten la facultad sancionadora de las entidades administrativas o jurisdiccionales”³³. Pacci Cárdenas completa su idea al señalar que las nuevas orientaciones del derecho tributario permiten que las sanciones sean reguladas por principios constitucionales, entre los que destaca el de proporcionalidad: “Por este principio se exige que la aplicación de sanciones tributarias guarden relación con el hecho que constituye infracción punible, atendiendo a la menor o mayor gravedad de la infracción cometida, de tal suerte que se encuentre plenamente justificada la imposición de la misma, evitando un exceso en la punición y que más bien sea razonable y totalmente desprovisto de arbitrariedad”³⁴. Y hace referencia a tres supuestos que se reflejan en el principio de proporcionalidad: la capacidad contributiva de los deudores tributarios, el monto que percibe el deudor tributario y el monto del perjuicio causado a la Administración.

La importancia del principio de proporcionalidad radica principalmente en los límites que su aplicación provee a la imposición de sanciones, para evitar que los procesados sean víctimas de excesos en la aplicación de la ley y puedan caer en penas desmedidas, injustas o desproporcionadas, pero sin dejar de lado el hecho de que el

³² Raúl Cervini, “Principios del derecho penal tributario en el Estado constitucional”, en Alejandro Altamirano y Ramiro M. Rubinska, coord., *Derecho penal tributario* (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 42.

³³ Carlos Alberto Pacci Cárdenas, “Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria regulados en el Código Tributario peruano”, en Daniel Yacolca Estares, coord., *Doctrina y casuística del derecho tributario* (Arequipa: Editora y Librería Jurídica Grijley, 2010), 392.

³⁴ *Ibíd.*, 406.

principio de proporcionalidad tiene relevancia no solo para quien delinque, sino para quien fue afectado por el delito, y no menos importante lo es para quien imparte justicia, puesto que la sanción debe ser proporcional al daño causado por el delito cometido.

Este principio es una garantía para la aplicación sensata, reflexiva, ponderada, equilibrada, imparcial y equitativa de las normas legales, respetando la dignidad humana, dando cumplimiento al debido proceso, priorizando instituciones jurídicas doctrinarias como la sana crítica y acogiendo los demás principios del derecho en general y de lo penal en particular.

La Función Judicial tiene la tarea de administrar justicia, y para cumplir sus fines requiere que los jueces en el trámite de los procesos se ciñan a las normas del debido proceso, que se constituye en la salvaguarda de todos los principios constitucionales, entre ellos el de proporcionalidad en la imposición de la penas.

1.6. El principio de proporcionalidad en el Derecho penal tributario

Acorde con los análisis realizados en párrafos anteriores, el principio constitucional de proporcionalidad es aplicable a todos los actos del convivir ciudadano, incluyendo lo jurídico. Los criterios antes citados “(...) conducen a que la pena sea utilizada, no solo en las hipótesis de imperiosa necesidad, sino en los estrictos límites a su educabilidad para regir frente a situaciones conflictivas graves e intolerables, que afecten la efectiva realización de los derechos humanos”³⁵. La proporcionalidad como principio debe constituirse en un componente de la capacidad contributiva, ser parte del principio de igualdad y sinónimo de equidad y justicia, involucrando criterios de imparcialidad y sana crítica tanto en el derecho tributario general, cuanto en el derecho penal tributario.

El principio de proporcionalidad, entendido como elemento configurativo del derecho penal tributario, que se ocupa del ilícito tributario, tiene aplicación en la regulación de tributos, en lo penal, en lo administrativo y hasta en el ámbito civil, cuando se trata de indemnizaciones. En lo tributario propiamente dicho, la proporcionalidad se da entre los ingresos y el tributo; en lo penal, entre el delito y la pena; y en lo administrativo, entre la contravención y la sanción administrativa.

³⁵ Cervini, “Principios del derecho penal tributario en el Estado constitucional”, 37.

Algunos estudiosos sostienen que el derecho penal tributario es una parte del derecho tributario, entre ellos Giuliani Fonrouge quien concibe a las infracciones y sanciones tributarias (derecho penal tributario) como parte de un todo orgánico (derecho tributario), y como parte de esta percepción sostiene que -no obstante el carácter punitivo de las infracciones y sanciones tributarias y su vinculación con el derecho criminal- el ilícito tributario “no pertenece al derecho penal común...”³⁶, considera que, “simplemente constituye un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero”³⁷.

Con una tendencia completamente diferente, aparecen tratadistas que ubican al derecho penal tributario en el ámbito criminal. Al efecto, Giuliani Fonrouge menciona a Sainz de Bujanda, en la intervención que realizó en el coloquio sobre infracción tributaria (X Semana de Estudios de Derecho Tributario, Madrid, 1962), en la que textualmente manifestó que “(...) la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad, y que el ordenamiento sanciona con una pena”, con lo que ubica claramente al derecho penal tributario como una rama especial del derecho penal³⁸.

El punto de partida del derecho penal tributario en el Ecuador se encuentra en el *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Es el primer cuerpo legal que recoge las experiencias delictivas y contravencionales en materia tributario, las regula y sanciona en el título III, separándolas en infracciones, contravenciones e incumplimiento de deberes formales. El primer *Código Tributario*, en el libro cuarto tipifica el ilícito tributario y asigna penas tanto a los delitos cuanto a las contravenciones y faltas reglamentarias. Esta organización se mantuvo hasta el 10 de agosto de 2014, cuando entró en vigencia el COIP, que acogió a todos los delitos tributarios, con sus respectivas sanciones, en la sección quinta del capítulo quinto del título IV.

Dadas las actuales circunstancias constitucionales, legislativas y judiciales del Ecuador (año 2017), el principio de proporcionalidad en el derecho penal tributario han de aplicarlo jueces y funcionarios administrativos cuando utilicen las correspondientes normas penales o administrativas, según se trate delitos o infracciones. Lo penal tributario, regulado por el COIP, que tipifica y sanciona todos

³⁶ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero* (Buenos Aires: La Ley, 2005), 546.

³⁷ *Ibíd.*

³⁸ *Ibíd.*

los delitos tributarios, y lo administrativo que como infracciones se mantiene en el *Código Tributario*, mismo que establece un procedimiento administrativo para el control de las contravenciones y faltas reglamentarias y posteriormente establece el proceso contencioso en uno de los Tribunales Distritales o Sala Única de lo contencioso tributario, como si fuesen actos administrativos.

2. El delito en el Derecho penal común y en materia tributaria

Para entrar en el tema y realizar un análisis preciso, es indispensable definir términos. No se puede hablar de sanciones si no se conoce con alguna precisión la definición de delito y, posteriormente, la conceptualización legal y doctrinaria de la sanción o pena.

En general, la palabra delito proviene del verbo latino *delinquo, delinquere deliqui, delictum*, siendo la más aceptada el término *delictum*, que se identifica con omisión, aunque algunos estudiosos lo categorizan como error o descuido. En materia tributaria, ninguno de los cuerpos legales ecuatorianos hablo del *Código Tributario* (antes) y el *Código Integral Penal* (ahora) en los que se han tipificado los delitos en el ámbito tributario, establecen una definición concreta de esta figura jurídica. Por ello, se hace necesario recurrir a definiciones doctrinarias. Al efecto, a continuación se transcriben algunos de los conceptos de estudiosos famosos: “El delito tributario es aquel en el que se vulnera la relación jurídica tributaria en sentido estricto, es decir, la obligación de pago del tributo. Bajo esta concepción, cabe afirmar que todos los delitos tributarios atentan contra la hacienda pública, pero no todos los delitos contra la hacienda pública son tributarios”³⁹. Además de lo apuntado por Ríos Granados, Sánchez Hernández proporciona “(...) como definición de delito fiscal: la acción u omisión, sancionada por la ley fiscal”⁴⁰.

Importante es mencionar la definición que hace otro autor: “Decimos entonces que delito es acción (conducta humana por comisión u omisión) típica (se encuentre tipificada por la ley penal en forma precisa), antijurídica (que haya hecho lesiones, o haga peligrar, o tenga aptitud para ello un bien jurídico protegido = patrimonio fiscal) y culpable (la infracción fiscal debe ser dolosa, intencionada o maliciosa)”⁴¹. Por su

³⁹ Gabriela Ríos Granados, “El ilícito tributario”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, coord., *Manual de derecho tributario* (México D.F.: Porrúa, 2005), 319.

⁴⁰ Mayolo Sánchez Hernández, *Derecho tributario* (México, D.F.: Cárdenas Editor, 2002), 911.

⁴¹ Oscar Aguilar Caravia, “El delito penal fiscal de balance falso”, en Susana Camila Navarrine, dir., *Derecho tributario I, doctrinas esenciales 1936-2010* (Buenos Aires: La Ley, 2010), 242.

parte, Ferreriro Lapatza considera que: “El delito fiscal es aquel delito consistente en defraudar a la Hacienda pública por importe superior al fijado por la ley. Se entiende que defrauda el que omite ingresos tributarios y deja de ingresar la cuota correspondiente”⁴².

La doctrina tributaria en el ámbito penal, al definir el delito tributario lo califica como un acto u omisión, esto es, la facultad de hacer algo, unido a la situación contraria, es decir, no hacer u omitir. Se encuentra también que para definir el delito algunos autores toman sus elementos constitutivos y lo califican como conducta típica, antijurídica y culpable. Otro elemento que sirve para elaborar las definiciones es la idea de que causa o puede causar daño al Estado, o más exactamente, pueda causar perjuicio económico al ente estatal, que se verá afectado al disminuir sus ingresos fiscales. Algunas definiciones contienen como elemento importante al dolo, como acción u omisión, el que ejecuta un delito debe hacerlo en forma dolosa; y, como en todo accionar humano, la comisión de un delito tiene un resultado y el responsable debe asumir las consecuencias; en otras palabras, estas acciones u omisiones posteriormente serán objeto de la sanción prevista en la ley.

Al hablar de sanciones, se hace referencia a penas, condenas, castigos, correctivos que producen tristeza, pesar, fatiga, incomodidad, dificultades en retribución por la acción u omisión dañosa producida⁴³. Corresponde ahora establecer la definición de sanción, registrando las diferentes tendencias doctrinarias de algunos autores. Cuello Calón, en *La moderna penología* sostiene que: “La sanción tributaria es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito”⁴⁴. Es importante resaltar el carácter administrativo del concepto que antecede, situación muy normal por estar emitido por un tratadista nacido en España, en donde la sanción, en primera instancia, la imponen autoridades administrativas a través de los tribunales económicos, que no tienen carácter jurisdiccional.

En *Dogmática penal tributaria*, Ángel Loor Mera, como una expresión de su propia tendencia, refiere un concepto absolutamente penalista, el del doctor Fausto

⁴² José Ferreriro Lapatza, *Curso de derecho financiero* (Madrid: Marcial Pons, 2006), 59.

⁴³ Espasa-Calpe, *Diccionario de sinónimos y antónimos*, 2005.

⁴⁴ Eugenio Cuello Calón, *La moderna penología* (Barcelona: Editorial Bosch, 1974), 72.

Vallado Berrón, profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, quien manifiesta que “(...) la sanción es uno de los conceptos fundamentales de la ciencia jurídica, y lo es porque no es posible pensar ningún orden jurídico sin sanción, ya que en este caso dicho orden no podría ser de carácter jurídico. Históricamente, la sanción aparece como de tipo esencialmente penal por ser de índole retributiva, carácter que se destaca notablemente en la Ley del Talión: ojo por ojo, diente por diente, vida por vida...”⁴⁵. A renglón seguido expone Loo Mera su propio criterio cuando dice: “La pena es una retribución de mal por mal, con fines preventivos generales, para evitar que aquellos que no han cometido delito los cometan; y con fines preventivos especiales, para que aquellos que han cometido delito no lo vuelvan a cometer; con lo cual la pena adquiere sentido jurídico social”⁴⁶.

En *Cuestiones de derecho aduanero*, Raúl V. Varela, para exponer su posición respecto de las sanciones en materia tributaria, cita a varios autores, para efecto del tema se transcribirá solamente lo pertinente:

Para Soler, pena o sanción es un mal amenazado primero, y luego impuesto al violador de un precepto legal, como retribución, consistente en la disminución de un bien jurídico, y cuyo fin es evitar delitos. (...) también reúne características que la distingue de las propias de la legislación penal y del derecho administrativo (...). La penalidad en materia aduanera tributaria sin perder su condición represiva y ejemplarizadora, se transforma en resarcitoria al permitir la indemnización del daño causado⁴⁷.

Como se observa, aparece una tendencia mixta, pues al mismo tiempo se castiga y recompensa el daño económico producido al Estado.

2.1. Antecedentes: breve relación histórica del ilícito tributario en el Ecuador

Se tratará a continuación de elaborar una verdadera síntesis de lo sucedido en Ecuador en relación con las normas que regulaban el ilícito tributario, partiendo de la Creación del *Código Tributario*.

Camilo Ponce Enríquez, Presidente⁴⁸ Constitucional del Ecuador, el 19 de junio de 1959, mediante Decreto Ley de Emergencia publicado en el Registro Oficial, No.

⁴⁵ Fausto Vallado Berrón, *Teoría general del derecho* (México D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México / Dirección general de publicaciones, 1972), 119, citado por Ángel Loo Mera, *Dogmática penal tributaria* (Quito: PUDELECO Editores, 2011), 37.

⁴⁶ Loo Mera, *Dogmática penal tributaria*, 39.

⁴⁷ Raúl Vicente Varela, *Cuestiones de derecho aduanero* (Buenos Aires: Ediciones Pannedelli, 1971), 13.

⁴⁸ En el periodo que va del 1 de septiembre de 1956 al 31 de agosto de 1960.

847, crea la primera entidad judicial en el ámbito tributario, denominado este Tribunal Fiscal de la República, para dar solución a las controversias que se generaban entre los contribuyentes y el Estado ecuatoriano, pues eran muy frecuentes las voces de inconformidad de unos y otros. Para su creación, conforme lo manifiesta uno de los considerandos de la ley de creación del Tribunal, se utilizaron modelos referenciales de otros países.

El cuerpo legal que originalmente reguló las actividades del Tribunal Fiscal fue elaborado por el doctor Eduardo Riofrío Villagómez en 1948, como proyecto de ley dentro de su obra *Estudios de derecho fiscal*, mismo que fue puesto en vigencia con el nombre de *Código Fiscal Ecuatoriano*, mediante Decreto Ley de Emergencia No 29 de 24 de junio de 1963, y publicado en el Registro Oficial No 490 de 25 de los mismos mes y año, durante la presidencia de Carlos Julio Arosemena Monroy. El *Código Fiscal Ecuatoriano* nació con muchas dudas y nada decía sobre el ilícito tributario, situación que justifica su propio autor, cuando refiriéndose al proyecto por él elaborado, dice: “(...) no existía mucha esperanza de que llegue a aprobarse mi proyecto, elaborado finalmente con distinguidos jurisconsultos por lo que no trabajé la parte penal, como es de rigor en estos códigos”⁴⁹. En realidad, revisado el *Código Fiscal Ecuatoriano*, se llega a la conclusión de que lo ilícito tributario fue absolutamente ignorado; en consecuencia, las infracciones tributarias, al parecer, no existían. Sin embargo, nadie puede negar que los problemas entre contribuyentes y el Estado en el ámbito penal siempre estuvieron presentes, produciéndose un vacío legal originado en la falta de legislación de lo ilícito tributario, vacío que fue llenado con sentencias que se constituyeron en fallos jurisprudenciales que sirvieron después como referentes para la emisión de nuevos pronunciamientos en los casos penales tributarios que se iban presentando en el quehacer tributario nacional.

En este estado de cosas, es necesario hacer referencia al *Código Modelo Latinoamericano*, que en 1964 -por las recomendaciones emitidas en el programa conjunto de Tributación OEA/BID y el trabajo ejecutado por la comisión de redacción, integrada por destacados juristas especializados en la materia: Carlos M. Giuliani Fonrouge (argentino), Rubens Gómez de Sousa (brasileño) y Ramón Valdez Costa (uruguayo)- salió a la luz y dio mucha ayuda en la solución de situaciones que no

⁴⁹ Ecuador, *Código Fiscal Ecuatoriano*, en Registro Oficial, No. 490 (25 de junio de 1963), Art. 69.

habían sido tomadas en cuenta en el *Código Fiscal Ecuatoriano*, transformándose en un importante referente en materia tributaria para todos los países latinoamericanos.

En lo que tiene relación con el ilícito tributario, la comisión que elaboró el *Código Modelo Latinoamericano* consideró que las infracciones cometidas por los contribuyentes, así como las sanciones que se impongan, se encuentran vinculadas con el derecho tributario, no con el derecho penal común, es así como en el título III del Modelo se tipificaron las infracciones y sanciones tributarias, incluyendo en esta tipificación a los delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Es digna de aplauso esta iniciativa porque al legislar en esta forma, se priorizó la especialización tanto de la materia tributaria cuanto de los jueces que juzgarían las infracciones tributarias. Es necesario destacar, en beneficio de análisis posteriores, los tipos de sanciones que aparecen en este Código: multa, comiso, clausura, suspensión y destitución de cargos, inhabilitación para el ejercicio de profesional, pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas, cancelación de inscripción en registro públicos, y la más fuerte de las penas, la de privación de la libertad para los casos de contrabando, que va desde un mes para delitos leves hasta 20 años para casos de contrabando que atenten contra la seguridad del Estado o la salud pública. Estas sanciones fueron utilizadas por los jueces tanto para los delitos cuanto para las contravenciones y faltas reglamentarias, aplicando no solo la ley sino las reglas de la sana crítica.

Posteriormente, mediante Decreto Supremo No. 1016-A, publicado en Quito el 2 de diciembre de 1975, se expide el *Código Tributario*, cuyo libro cuarto reguló todo lo referido al ilícito, entendiéndose por tal lo que tiene que ver con la tipificación, juzgamiento, procesos administrativos y judiciales, etc., de las infracciones tributarias en general, y en forma específica lo que tiene que ver con delitos, contravenciones y faltas reglamentarias cometidas en el ámbito tributario. En cuanto a sanciones, se establece una verdadera gama de opciones que incluye decomiso, multa, cancelación de inscripciones en los registros públicos, cancelación de patentes y autorizaciones, clausura de establecimientos, suspensión o destitución del desempeño de cargos público y, la pena más temida, la prisión; que en esa época era aplicable únicamente a los delitos de contrabando, se impusieron también a funcionarios públicos que hayan actuado como autores o cómplices de una defraudación. La pena de prisión se reservaba solamente para los casos de contrabando (Art. 356), con un máximo de 10 años de privación de la libertad (Art. 371); y, en forma excepcional, para el caso de funcionarios públicos que hayan actuado como autores, cómplices o encubridores del

delito de defraudación, y con un máximo de 6 meses (Art.384). Todas las demás sanciones son de tipo pecuniario⁵⁰. Con esta estructura se mantuvo por mucho tiempo, concretamente desde 1975 hasta el 2001.

Dadas las nuevas tendencias legislativas, en el año 1999, en la *Ley para la Reforma de la Finanzas Públicas*, se modificaron algunas normas relativas al ilícito, agravando, las sanciones para los casos de contrabando, pero lo más relevante fue el traslado de la competencia que tenían los jueces del Tribunal Distrital de lo Fiscal para conocer y juzgar los delitos aduaneros y tributarios a los jueces fiscales, a quienes se encargaba la sustanciación del sumario, dejando a los Tribunales Distritales de lo Fiscal, exclusivamente, la fase plenaria. De la misma manera, se entregó a la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia la resolución de los recursos de casación en materia penal tributaria y, lo más importante, se dispone que para el juzgamiento de estos delitos se observen las normas del *Código de Procedimiento Penal*, dejando como supletorias a las normas procesales previstas en el *Código Tributario* o de las leyes tributarias especiales, en su caso. De esta forma se fue reemplazado el procedimiento penal tributario, que se encontraba regulado en el *Código Tributario*, con el procedimiento penal común establecido en el *Código de Procedimiento Penal*. Esta situación fue ratificada y fortalecida con la expedición del *Código de Procedimiento Penal* publicado en el Registro Oficial, No. 360 de 13 de enero de 2000, que entró en vigencia el 13 de julio de 2001, pues en él se entregó en forma absoluta la competencia de todos los delitos tributarios a los jueces de garantías penales.

La *Codificación del Código Tributario*, publicada en el Registro Oficial, Suplemento, No. 38 de 14 de junio de 2005, al reformar el Art. 355 estableció que el juez fiscal tendría la misma competencia que establece el *Código de Procedimiento Penal* para el juez penal. Esta reforma tan trascendental en lo judicial, no fue óbice para que los cambios en el ilícito tributario continuaran, es así que el 29 de diciembre de 2007, fecha en que se expide la *Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador*, se le incluyó al juez fiscal entre la nómina de jueces penales; la etapa de juicio siguió sustanciándose en el tribunal Distrital de lo Fiscal, la Sala de lo Penal de la Corte Nacional de justicia siguió siendo competente para lo penal tributario y las contravenciones y faltas reglamentarias siguieron siendo tramitadas y juzgadas, como todo acto administrativo. *El Código Orgánico de la Función Judicial*, en el Art. 225,

⁵⁰ Ecuador, *Código Tributario*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 958 (23 de diciembre de 1975), Arts. 349-363.

otorgó competencia a los jueces de garantía penales para conocer y resolver en primera instancia las causas penales tributarias, como si fueran delitos de acción pública⁵¹, razón esta por la que los jueces del Tribunal Distrital de lo Fiscal perdieron competencia para conocer y resolver los delitos tributarios y aduaneros.

Las persistentes reformas a la tipificación de infracciones tributarias, a sus correspondientes sanciones, a la competencia y al procedimiento utilizado en estos casos fueron trasladando paulatinamente al ilícito tributario, y concretamente a los delitos tributarios, llámense fiscales, municipales o aduaneros, a la jurisdicción penal, como se observa en el paso final que dio la Asamblea al incluir la jurisdicción y competencia penal tributaria en el *Código Orgánico Integral Penal*, expedido el 28 de enero de 2014 y publicado en el Suplemento del Registro Oficial, No. 180 del lunes 10 de febrero de 2014, aunque su vigencia fue postergada para el 10 de agosto de 2014.

2.2. Naturaleza del delito tributario

Precisamente la controversia doctrinaria existente respecto de la naturaleza de los delitos tributarios y sus sanciones ha sido una de las causas de muchas indecisiones de la legislatura al momento de tipificarlos y sancionarlos. En Ecuador, en épocas pasadas, las recomendaciones de las III Jornadas de Sao Paulo en 1962 fueron recogidas por los autores del *Código Modelo Latinoamericano* en 1964, y luego trasladadas al *Código Tributario* en 1975, por considerar al ilícito tributario exclusivamente de naturaleza tributaria. En lo posterior, manteniendo los ilícitos fiscales en el *Código Tributario*, las infracciones originadas en importaciones y exportaciones se trasladaron a la *Ley de Aduanas*, Art. 87 (derogada en su totalidad)⁵² y en la actualidad todos los delitos tributarios se encuentran tipificados y sancionados en el COIP.

Aun cuando las tendencias más significativas han sido la penalista y la administrativista, se ha de señalar que existen otras que, de una u otra forma, se han hecho presentes en las legislaciones nacionales. Estas son las tendencias autonomista y dualista. A continuación se revisan estas teorías.

⁵¹ Ecuador, *Código Orgánico de la Función Judicial*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 544 (9 de marzo de 2009), Art. 225.

⁵² Registro Oficial, No. 396 de 10 de marzo de 1994, modificada el 13 de julio de 1998.

2.2.1. Teoría penalista

Entre los mayores exponentes de esta teoría en el ámbito internacional se encuentran Sebastián Soler, Dino Jarach, Horacio García Belsunce, Fernando Sáinz de Bujanda; en Ecuador está el doctor Zavala Egas. En lo principal su posición la fundamentan en que no existen diferencias profundas entre el derecho penal común y el derecho penal tributario, para ellos tanto los delitos como sus sanciones tienen naturaleza penal. En resumen, las razones para defender la teoría penalista son: 1. Tratándose de sanciones que se imponen en los casos de contravenciones y en los de delitos, no se encuentran diferencias, puesto que simplemente a los delitos les corresponde penas más duras que a las contravenciones, pues, como lo afirma Sebastián Soler, las contravenciones no son otra cosa que delitos pequeños; 2. La imposición de la sanción en las contravenciones le corresponde a la Administración, mientras que en el delito a la autoridad jurisdiccional, aunque pueden ser las mismas, excepto en las penas privativas de libertad, que solo se aplica a los delitos; 3. El legislador penal y el legislador fiscal son un solo ente regulador cuya función principal es buscar el bien común a través de la generación de normas legales; 4. La motivación para la existencia de un delito tributario y un delito penal, en cuanto a lo económico, es la misma, puesto que el contribuyente busca eludir o evadir el pago de tributos para mantener o mejorar su economía y el delincuente común lo que quiere es incrementar su patrimonio, o al menos cubrir sus necesidades de tipo económico.

Giuliani Fonrouge en su obra *Derecho financiero* hace especial referencia a la posición que adopta Sainz de Bujanda respecto de este tema en las Primeras y Segundas Jornada Luso-hispanoamericanas de Estudios Tributarios realizadas en Santiago de Compostela en 1967, puesto que de esa manera recoge en forma casi completa la tendencia penalista del ilícito tributario, cuando dice:

Sainz de Bujanda se pronunció por la naturaleza criminal de la infracción tributaria, señalando que la única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las de otras leyes es de tipo formal, exponiendo la conclusión de que “la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena⁵³.”

⁵³ Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 532.

En este punto es positivo considerar lo que manifiesta Raúl Vicente Varela en *Cuestiones de derecho aduanero*, haciendo referencia al criterio de Bielsa en relación con la teoría penalista, quien, aceptando que existen diferencias entre las normas tributarias y penales respecto al sujeto activo, a la responsabilidad, al carácter de la pena, sostiene que las leyes tributarias penales deben incluirse en el *Código Penal* para “evitar repeticiones interferencias y duplicidades, lo que contribuirá para dar certeza y unidad a la legislación”⁵⁴.

2.2.2. Teoría administrativista

Los que comparten esta corriente, entre ellos su creador, James Goldschmidt, y el profesor español Ferreiro Lapatza, consideran que los delitos son violaciones de las leyes tributarias, que siendo de tipo económico afectan el normal desarrollo de la Administración pública⁵⁵. Sostienen estos autores que la desobediencia a disposiciones de orden jurídico o de normas protectoras del bien público impide alcanzar los fines administrativos, mientras que la legislación penal busca reprimir y sancionar violaciones de normas morales. La imposición de sanciones por parte de la Administración no es otra cosa que la reacción en contra de los particulares que no colaboran adecuadamente con el Estado, por tanto, este utiliza su poder de imperio. La pena administrativa no es pena de corrección, pero tampoco es una sanción intimidatoria. En definitiva, para los administrativistas las sanciones tributarias se encargan de reprimir aquellos actos u omisiones que impiden al Estado cumplir con sus actividades regulares.

2.2.3. Teoría tributarista o autónoma

Es una tendencia adoptada por estudiosos y doctrinarios especializados en la materia tributaria. La especial naturaleza de los delitos tributarios le dan al ilícito tributario un carácter independiente, ya que no es derecho penal común, tampoco derecho administrativo ni derecho financiero, pues lo rigen normas propias distintas de otras ramas del derecho, pero requieren del uso de determinados principios del derecho penal común para tipificar y sancionar los delitos tributarios, de esta visión nace el derecho penal tributario. Dematteis, citado por Giuliani Fonrouge en la novena

⁵⁴ Varela, *Cuestiones de derecho aduanero*, 17.

⁵⁵ Juan Álvarez Echagüe, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales* (Buenos Aires: Librería Virtual, 2004), 119.

edición del libro *Derecho financiero*, concibe al derecho penal tributario como “aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Reino a contribuir con ciertas prestaciones financieras directas o indirectas a las necesidades de la colectividad⁵⁶.

El mayor exponente de esta teoría, aunque no lo manifiesta expresamente, es el profesor Carlos Giuliani Fonrouge, y lo pone en evidencia cuando en su obra *Derecho financiero* dice:

(...) las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las trasgresiones y no para reparar daño alguno, como bien se ha dicho, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscripta a la ilicitud contemplada en el Código Penal. No se rigen por este, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse “derecho penal administrativo” o “derecho penal económico”, cuya autonomía científica resulta inadmisibile⁵⁷.

El mismo autor, a continuación añade:

En consecuencia, las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o derecho administrativo penal); ni creemos que pueden constituir una disciplina autónoma como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, simplemente, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente; pero, concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de una y otras⁵⁸.

Para muchos, esta forma de expresarse les lleva a pensar que Fonrouge es el defensor de la teoría penalista, sin considerar que dentro del mismo criterio habla de particularismo del ilícito tributario y, aún más, señala que el ilícito tributario no pertenece al derecho penal administrativo o derecho penal económico. Esta situación permite ver el carácter especial de la concepción tributaria, que es compartida por

⁵⁶ Francesco Dematteis, *Manuale di diritto penale tributario* (Giappichelli: Torino, 1933), 21, en Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 540.

⁵⁷ Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 545.

⁵⁸ *Ibíd.*, 546.

quienes consideran que el ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza específica, de carácter tributario, sin negar la existencia del aspecto punitivo de determinadas situaciones en el trajinar tributario, que le obliga a vincularse con lo sancionatorio propio del derecho penal.

2.2.4. Teoría dualista

Sobre este aspecto, Dino Jarach, reconoce la dificultad de encuadrar las infracciones tributarias en el derecho penal común o en el derecho penal administrativo, y considera que el verdadero planteamiento consiste en que “la idea penal no está limitada al campo exclusivo del llamado derecho penal, sino que se encuentra en todo el derecho y también en la rama que se considera en general como la más alejada del derecho penal, o sea, el derecho civil, de modo que al derecho penal común no le corresponde, la paternidad de todo lo penal, sino que, contrariamente, ‘es el hijo emancipado’ del gran conjunto de normas penales que se encuentran en todo el derecho”⁵⁹.

Esta teoría reconoce en los delitos y sus sanciones la naturaleza penal, aunque su origen es de tipo administrativo. En el caso del Ecuador, cuando en el Código Integral Penal se incorporaron los delitos tributarios y sus sanciones; manteniendo las contravenciones y faltas reglamentarias en el ámbito administrativo, se observa con claridad la aplicación de la teoría dual, pues con esta forma de ver al ilícito tributario, los delitos se encontrarían correctamente tipificados en un *Código Penal*, con sanciones más graves, llegando hasta la privación de la libertad; mientras que las contravenciones se legislan en cuerpos legales tributarios y son sancionadas con penas muchísimo más blandas, que excluyen completamente las penas de prisión y similares. En realidad, en los momentos actuales los ecuatorianos vivimos la tendencia dual que ha marcado el proceder jurídico en el campo del ilícito tributario.

2.3. Elementos del delito tributario

Tratándose de lo penal tributario, materia tan controversial, en donde aún en esta época no se han podido consolidar las tendencias doctrinarias existentes y encasillar el ilícito tributario dentro del ámbito penal, administrativo o tributario

⁵⁹ Dino Jarach, “El ilícito tributario”, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, No. 3 (1967): 32.

propriadamente dicho, los elementos que -a criterio de importantes tratadistas- forman parte del delito tributario son variados. Una consecuencia de esta indefinición son los diferentes elementos que los tratadistas les atribuyen a las sanciones de tipo tributario. Así, Sainz de Bujanda (1966), uno de los más antiguos y mayores defensores de la tendencia penalista, señala que los elementos constitutivos de las infracciones tributarias son: la conducta (acción), la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad⁶⁰.

2.3.1. La conducta

En materia penal se le conoce como acción, y en materia tributaria no es otra cosa que todas o cada una de las acciones u omisiones que realiza el contribuyente con la intención de no pagar tributos, accionar que perjudica al Estado. Se dice que si no hay acción humana no hay delito. Indudablemente, el accionar es propio del ser humano, acompañado este de conciencia y voluntad. Y la omisión que resulta de la inacción también es obra de una persona cuando esta, teniendo la obligación de hacer algo no lo hace; puesto que jurídicamente el no hacer se visualiza en el incumplimiento de disposiciones legales expresas. Para que la acción u omisión presentes en un delito se constituyan elementos de él, tendrán que producir efectos, que en lo tributario no son observables ni medibles, aunque se los siente, pues la falta de pago repercute en los resultados administrativos del gobierno.

2.3.2. La tipicidad

Para el propio Guillermo Cabanellas se trata de un “concepto muy discutido en el Derecho Penal moderno, entre otras razones porque guarda relación con el Derecho Penal liberal, del cual es garantía, que se vincula con el principio del *nullum crimen sine praevia lege*”⁶¹.

En términos generales, la tipicidad se presenta cuando la conducta se encuadra en el tipo penal descrito por el legislador en la correspondiente ley, entendiendo el tipo penal como la descripción que hace el legislador del acto u omisión que se constituye en delito. Como es obvio, quien adecúa su conducta a la norma jurídica tipificada como delito es un ser humano, quien deberá actuar también con voluntad y conciencia.

⁶⁰ Fernando Sáinz de Bujanda, *Naturaleza de la actividad financiera* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966), 112.

⁶¹ Megalex.ec, “Tipicidad” (2016), <<https://sites.google.com/site/megalexec/diccionario-juridico/diccionario-juridico-cabanellas/-t>>.

Miguel Ángel García se refiere a este elemento desde el punto de vista tributario, de la siguiente manera: “Es la conformidad de una conducta con la hipótesis de infracción consignada en la ley fiscal: el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley: la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador; en la suma, la adecuación por correspondencia de un hecho a la hipótesis abstracta configurada en la ley”⁶².

2.3.3. La antijuridicidad

Según Cabanellas, es el “elemento esencial del delito, cuya fórmula es el valor que se concede al fin perseguido por la acción criminal en contradicción con aquel otro garantizado por el Derecho”⁶³. En otras palabras, la antijuridicidad establece que un comportamiento es contrario a derecho. Hay que aclarar que no todo comportamiento humano es antijurídico, puesto que existe una gran cantidad de comportamientos que, estando prohibidos, no constituyen delito. Antijurídico es el calificativo que se le da a la conducta humana cuando esta es contraria a la norma legal que el legislador creó con un determinado fin, que en lo tributario, sin lugar a dudas es el sostenimiento del Estado.

2.3.4. La Culpabilidad

La culpa es la imputación de un acto atípico y antijurídico al infractor. Por la culpabilidad se puede reprochar el cometimiento de un acto ilícito. Aguado Correa define a la culpabilidad como “(...) la relación psicológica del autor, con su hecho, su posición psicológica frente a él”⁶⁴, relación que reside muchas veces en la falta de previsión, pero no deja de relacionarse con la voluntad y la conciencia. Jarach dice:

Con respecto a la culpabilidad, creo y sostengo que la evolución del Derecho Tributario es y debe ser en sentido de aceptar sin excepción el principio del Derecho Penal según el cual no puede haber pena sin culpabilidad en un sentido amplio sea dolo o simplemente culpa. Reconozco que ha habido y puede haber aun ejemplos en el Derecho Positivo de infracciones tributarias penada sin que será necesario indagar sobre la existencia de la culpabilidad del infractor. Pero estos ejemplos tienden a desaparecer y el progreso de la instituciones jurídicas positivas en caso de silencio de

⁶² Miguel Ángel García Domínguez, *Teoría de la infracción fiscal* (México, D.F.: Cárdenas Editor, 1982), 88.

⁶³ Megalex.ec, “Antijuridicidad” (2016), <<https://sites.google.com/site/megalexec/diccionario-juridico/diccionario-juridico-cabanellas/-a>>.

⁶⁴ Teresa Aguado Correa, *El principio de proporcionalidad en materia penal* (Madrid: Edersa, 1999), 122.

la normas acerca del requisito subjetivo de la culpabilidad debe interpretarse que éste es un elemento necesario para la punibilidad⁶⁵.

Por otro lado, el ecuatoriano Jorge Zavala Egas, en su obra *Delito tributario*, al analizar el tipo objetivo o tipo penal, señala que “(...) así se conoce al conjunto de elementos materiales o fácticos que configuran la conducta descrita en la ley penal, tales como el sujeto activo, el sujeto pasivo, el núcleo verbo del tipo, el resultado, así como cualquier otro seleccionado por el legislador para la estructuración del delito”⁶⁶. Sujeto activo es el ejecutor de la conducta típica, que de ninguna manera es diferente al delito común. El sujeto pasivo del delito es quien recibe el perjuicio, es -por tanto- el erario nacional, el Estado o los órganos del Estado. Acto tipo no es otra cosa que la conducta a la que se hace referencia en el párrafo anterior, es el resultado que se relaciona directamente con un perjuicio para el fisco.

Enunciados y analizados los elementos que integran un delito, mismos que justifican su existencia al relacionarlos con los sujetos de la infracción. Si nos referimos al Sujeto Activo como ejecutor del acto delictivo y al sujeto pasivo como receptor de daño, la presencia de la conducta delictiva, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad perfeccionan la acción delictiva. En resumen, no puede existir delito sin culpa.

2.4. Clases de delitos

Para efectos de esta investigación, que tiene que ver con el principio de proporcionalidad aplicado a las sanciones que se imponen en el ilícito tributario, a los delitos en general los dividiremos en: comunes y tributarios.

2.4.1. Delito común

La Real Academia de la Lengua define al término delito como la acción u omisión voluntaria castigada por la ley con pena grave⁶⁷. El delito es, en términos generales, un comportamiento que, ya sea por propia voluntad o por imprudencia, resulta contrario a lo establecido por la ley. El delito, por tanto, implica una violación de las normas vigentes, lo que hace que merezca una sanción o pena.

⁶⁵ Jarach, “El ilícito tributario”, 33.

⁶⁶ Jorge Zavala Egas, *Delito tributario* (Guayaquil: Juan Míguez Editor, 2008), 94.

⁶⁷ Real Academia Española de la Lengua, *Diccionario de la lengua*, 2014.

El delito común es la conducta de un individuo que afecta a la sociedad y se comete violando las normas reconocidas por el marco jurídico, las que permiten a la sociedad vivir en un ambiente de paz y convivencia armónica. Los delitos implican un daño o ponen en peligro la vida, la integridad corporal o las posesiones de los individuos o de la sociedad. Cabanellas define delito una “(...) expresión también de un hecho antijurídico y doloso castigado con una pena. En general, culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa”⁶⁸.

2.4.2. Delito tributario

El delito tributario es el que afecta la relación jurídico-tributaria por el incumplimiento de la obligación de pago de tributos, y cuya presencia afecta el manejo presupuestario del Estado. La concepción propia de delito tributario la establece con absoluta claridad Zavala Egas, en su obra *El Delito Tributario*, al ubicar al Derecho Penal Tributario en el campo tributario y administrativo y no en el ámbito penal común, cuando dice que las normas del Derecho Penal Tributario son las “que definen las infracciones o sea las violaciones de las obligaciones tanto de derecho penal tributario como del Derecho Administrativo y establecen las sanciones correspondientes”⁶⁹

Existen otras clasificaciones, sin embargo para el presente estudio resulta interesante considerar la forma de ejecución de los delitos y desde este punto de vista se conoce delitos: instantáneos, permanentes, continuados, habituales y complejos o compuestos. El delito instantáneo se presenta cuando existe un acto que constituye un solo delito; el permanente se da cuando la acción delictuosa perdura durante algún tiempo; es continuado cuando existe repetición por una misma persona de acciones u omisiones identificables con un delito; se considera habitual cuando una misma acción u omisión se la realiza tantas veces que se pueda considerar una costumbre; complejos son aquellos que requieren la presencia de varios delitos independientes, en un solo accionar, que da la idea de un solo delito, puesto que, en general, el uno absorbe al otro o se fusionan en uno solo y con ello la sanción será una sola.

⁶⁸ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario jurídico elemental* (Buenos Aires: Heliasta, 1979), 182.

⁶⁹ Jorge Zavala Egas, *Delito tributario* (Guayaquil: Juan Míguez Editor, 2008), 18

3. Las sanciones en el Derecho penal y en materia tributaria

La sanción, por definición, es “todo género de coacción o amenaza que un grupo organizado, al menos rudimentariamente, dirige contra quienes desconocen las reglas que integran la manifestación de su modo de ser, actuar y entender las relaciones internas y externas”⁷⁰. Partiendo de este concepto, que evidencia a la sanción como sinónimo de castigo para quienes desconocen o incumplen una norma, no cabe duda de la identificación de la sanción con la pena.

3.1. La pena: definición y naturaleza

Etimológicamente la palabra pena proviene del latín *poena*, y se la vincula con el dolor que causa un castigo. En sentido amplio, la pena es el resultado de la transgresión de una norma jurídica previamente instituida, transgresión que configura un delito con el que se afecta el bien jurídico protegido. Como potestad estatal, la pena es el instrumento con el que cuenta el Estado para proteger a sus ciudadanos e instituciones de los delitos que pueden afectar su integridad, en este sentido, Cabanellas dice que la pena es “(...) sanción, previamente establecida por ley, para quien comete un delito o falta, también especificados”⁷¹.

Desde la perspectiva de las aspiraciones del Estado de contar con ciudadanos respetuosos de su papel en la sociedad y cumplidores de sus obligaciones a todo nivel, se observan tantos incumplimientos de normas que regulan la convivencia social que se ha hecho necesario institucionalizar un sistema de penas que permita corregir los errores y faltas de infractores que irrespetan los derechos de los demás. En lo tributario es generalizada la idea de que existe por parte de los contribuyentes una tendencia a evitar el pago de tributos, y con ello de coartar la necesaria fluidez del gasto público, que es indispensable para la correcta administración del Estado. El ordenamiento penal tributario existente, al parecer, nunca fue suficiente para eliminar esta tendencia evasiva, por lo que se hace necesaria la presencia de sanciones que, después del cometimiento del ilícito, actúen como castigo; sin embargo, estas mismas sanciones pueden servir luego como elementos persuasivos que eviten el cometimiento de una infracción.

⁷⁰ *Ibíd.*

⁷¹ *Ibíd.*

Al investigar sobre la diferencia entre sanción y pena, se encontró en la Revista Chilena de Derecho, número especial (1998), que el profesor instructor de Derecho Administrativo de la Escuela de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, en un artículo titulado “Elementos para definir las sanciones administrativas”, señala:

(...) que -de acuerdo con algunos doctrinarios- las sanciones y las penas responden al *ius ponendi* como único recurso del Estado, por lo que en la teoría las penas son de tipo criminal, mientras que las sanciones son de tipo administrativo. Sin dejar de considerar que ambas tienen origen constitucional, la Constitución chilena establece una total negación a la existencia de alguna diferencia entre sanción y pena, ratificando así la existencia de un derecho administrativo sancionador. De esta manera, se establece que la naturaleza de las penas o sanciones se bifurca en una marcada tendencia penalista y administrativista⁷².

Doctrinariamente, las sanciones tienen su origen en la violación de una norma, violación que, de acuerdo con la gravedad del daño causado, merece legislativa y judicialmente la calificación de delito o de contravención. La doctrina ha ubicado a las sanciones por delitos en el ámbito del derecho penal, sin importar si la infracción fue en contra de derechos laborales, de tránsito, de seguridad, ambientales, etc., etc., mientras que las impuestas por contravenciones forman parte del derecho administrativo, por diferir substancialmente de los delitos. Parte de esta tendencia es la posición asumida por el profesor español Alejandro Nieto García, quien destaca la existencia del derecho administrativo sancionador, completamente independiente del derecho penal. El derecho penal, dice, “(...) es un derecho que se preocupa del respeto a los derechos del infractor, en cambio el derecho público estatal protege los intereses de los administrados”⁷³.

Existen autores que pretenden establecer la naturaleza de la sanción basados en aspectos formales, como son la autoridad que las impone o la pena misma. García y Fernández sostienen que las sanciones administrativas las impone la Administración, mientras que las penales los tribunales penales, exponiendo como uno de sus fundamentos el hecho real de que “(...) solo los procesos judiciales pueden imponer penas privativas de libertad y privativas de otros derechos civiles y políticos. En último

⁷² Jorge Bermúdez Soto, “Elementos para definir las sanciones administrativas”, Revista Chilena de Derecho de la Pontificia Universidad Católica, No. 7 (1998): 33.

⁷³ Alejandro Nieto García, *Derecho administrativo sancionador* (Madrid: Tecnos, 2005), 19.

caso, se entiende que estas estarán orientadas a la reeducación y a la reinserción social, en tanto que las administrativas buscarán una finalidad represiva más pragmática”⁷⁴.

En relación con la pena misma, se le atribuye naturaleza administrativa exclusivamente a la multa, sin considerar que existen sanciones como el comiso o la clausura, y hasta la propia multa, que comparten su naturaleza penal y administrativa.

Sergio Endress, respecto de la naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias, manifiesta:

En estrecho resumen, diremos que existen dos posiciones principales, cuyos fundamentos a su vez son los siguientes: a) Teoría penalista, fundada en que no existe diferencia ontológica entre ilícito penal común y el administrativo; b) Teoría administrativista, basado en que los bienes jurídicos tutelados por la norma penal y la administrativa son diversos, lo que influye en una diferencia sustancial entre ambos regímenes de punición.- La primera posición sostiene que la unidad del objeto en el Derecho Penal en nada se ve afectado por las regulaciones extravagantes de las infracciones administrativas.- La teoría administrativista afirma, en cambio, que existen diferencias ontológicas entre infracción administrativa y penal⁷⁵.

Tradicionalmente se ha dicho que el derecho penal administrativo y, por tanto, las sanciones que impone la autoridad administrativa, es un derecho propio que nada tiene que ver con el derecho penal común, debido a que el delito común va en contra de los bienes jurídicamente protegidos, mientras que el delito administrativo no afecta directamente principios éticos y morales de los involucrados.

Hay quienes para determinar la naturaleza de las sanciones, hacen referencia a criterios ontológicos, es decir, van al fondo del asunto, analizan la razón de ser de la pena. Para ellos, las contravenciones son infracciones leves de carácter administrativo producto del incumplimiento de normas impuestas por el Estado a sus ciudadanos; en cambio en el delito, el delincuente afecta derechos constitucionales de los ciudadanos, y con ello perturba el desarrollo de la sociedad. Este criterio es compartido por Jorge Bermúdez, que señala que analizar las diferencias ontológicas es una tarea complicada y se limita a manifestar que entre la sanción administrativa y la penal común existe solo un elemento común, “el *ius puniendi*, como instrumento único que se encuentra en manos del Estado”⁷⁶.

⁷⁴ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de derecho administrativo* (Madrid: Civitas, 1997), 148.

⁷⁵ Sergio Endress Gómez, “Naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias”, *Gaceta Judicial*, No.191 (1995), 42.

⁷⁶ Bermúdez Soto, “Elementos para definir las sanciones administrativas”, 35.

Enrique Cury Urzúa le da a las sanciones una naturaleza cuantitativa, “entre aquel (administrativo) y el penal no existe sino una diferencia de grado”⁷⁷, dice. En lo administrativo existe una significación ético-social reducida, por lo que el contraventor “debe merecer sanciones menos severas que las que se imponen en lo penal, al delincuente, puesto que el daño causado es mayor”⁷⁸.

Después de presentar algunas de las posiciones adoptadas por notables estudiosos del derecho, se encuentra que en realidad las sanciones son de naturaleza penal o de administrativa, con las diferentes variables que cada autor expone en forma muy clara. La tendencia penalista es, sin lugar a dudas, la que mayor número de seguidores tiene, y considera que las sanciones tienen carácter exclusivamente castigador, aunque, como sostiene Matus Acuña:

Es interesante señalar, además, que aunque se sostenga con denuedo y mejores argumentos que las penas privativas de libertad no pueden “justificarse” o “legitimarse” por su simple efecto objetivo de incapacitación, sino por objetivos más sublimes, como el aseguramiento de la vigencia de la norma, la retribución del daño o de la medida de la culpabilidad del autor o su rehabilitación, lo cierto es que aún si se admitiera como verdadero alguno de tales fundamentos de legitimidad, en su ejecución la pena privativa de libertad de todos modos funciona en la realidad y está concebida normativamente como una medida de incapacitación del condenado, impidiéndole volver a infringir en el medio libre, y por un tiempo determinado, las normas de conducta jurídicamente determinadas, mediante su exclusión de la vida social⁷⁹.

Y la tendencia administrativista, por su parte, se resume en el “mal infringido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal. Este mal (fin aflictivo de la sanción) consistirá siempre en la privación de un bien o un derecho, imposición de una obligación o pago de una multa”⁸⁰.

En Ecuador, hasta antes de la emisión del COIP, las dos corrientes antes señaladas estaban presentes en el ilícito tributario, sin una separación determinante, por el contrario, con procesos similares ejecutados por funcionarios y jueces especializados en derecho tributario, pero como algo especial el ámbito tributario. Todas las infracciones y las correspondientes sanciones estaban contenidas íntegramente en leyes y disposiciones tributarias, principalmente en el *Código*

⁷⁷ Enrique Cury Urzúa, *Derecho penal* (Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1982), 112.

⁷⁸ *Ibíd.*

⁷⁹ Jean Pierre Matus Acuña, “Ensayo sobre la función objetiva de las penas privativas de libertad”, en Sebastián Ibarra González, coord., *La rehabilitación social en el contexto latinoamericano* (Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos / Subsecretaría de Desarrollo Normativo, 2014), 65.

⁸⁰ García de Enterría y Fernández, *Curso de derecho administrativo*, 149.

Orgánico Tributario y Ley de Aduanas, hoy contenida en el *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, aunque esporádicamente se encontraban delitos y sus correspondientes sanciones en la *Ley de Régimen Tributario Interno*, en el *Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización* (COOTAD), y hasta en leyes conexas como es la *Ley del Anciano*, por ejemplo. A partir de la vigencia del COIP, al que fueron trasladados todos los delitos y sanciones de origen tributario, la naturaleza penal y la administrativa del ilícito tributario está claramente diferenciada. Los delitos tributarios, llámense fiscales, aduaneros u otros, se encuentran tipificados y sancionados en el COIP y se someten a las normas y procedimientos del delito penal común, mientras que las contravenciones por incumplimientos formales o violación de disposiciones administrativas se encuentran en el *Código Tributario* y se sujetan a normas de tipo administrativo, tanto en la fase administrativa como en la jurisdiccional.

3.2. Causas y efectos de la pena

Tras el juzgamiento de una infracción, el juez que ha conocido el problema tiene dos caminos: reconocer la inocencia o declarar la culpabilidad del sujeto infractor. En el segundo supuesto aparece la necesidad de imponer una sanción. Como se ve con absoluta claridad, la causa para que aparezca una pena es la existencia de un hecho delictivo, producto de una acción o una omisión debidamente tipificada. La sanción es la principal consecuencia del cometimiento de un delito que lesionó un bien jurídico protegido. Para muchos, la pena es considerada como la realización de un ideal de justicia, dándole a cada quien lo que se merece. En otras palabras, la sanción nace de la necesidad de encontrar los medios adecuados para luchar contra el delito, a pesar de que hasta el momento la imposición de una pena -especialmente la privativa de la libertad- no ha logrado alcanzar metas importantes, entre las que se encuentran la rehabilitación del delincuente o la desaparición del delito.

Si se parte del hecho de que la pena es una fuerza coercitiva que guarda en sí sus propios fines en relación con el bienestar de la sociedad y el Estado, las sanciones en materia tributaria buscan, si no, eliminar las causas que motivan el no pago de tributo, al menos persuadir a los contribuyentes para que cumplan sus obligaciones para con las administraciones tributarias.

Aplicando las teorías retributiva y relativa de la pena, que son propias del derecho penal común, se verá que en materia tributaria la pena puede producir, en respuesta a las normas penales existentes, dos tipos de efectos: el general, que nace de la existencia de normas prohibitivas claras y precisas, que siempre está acompañada de normas coercitivas, con lo que se busca obligar al contribuyente a cumplir con las obligaciones tributarias dispositivas, evitando caer en las prohibitivas. Además, se debe pensar que la pena produce efectos psicológicos que obligan al infractor a abstenerse de caer en un delito. En este plano, jurídicamente se logra establecer el respeto a las leyes y el sometimiento a ellas, lo que repercute en el logro de nuevos ingresos para el Estado, incremento de patrimonio que con una buena administración repercutirá en una buena convivencia de la sociedad; y por otro lado, el especial tiene que ver con los efectos que la aplicación de una sanción produce en el infractor. No existe ninguna diferencia entre el infractor común y el infractor tributario, puesto que la existencia de normas prohibitivas y coercitivas produce efectos intimidatorios que impiden su vulneración, y cuando de hecho el infractor ha sido ya sancionado, esta experiencia repercute en sus actuaciones para que no lo vuelva a hacer.

4. El bien jurídico protegido en materia penal común

El delito común ejecutado por particulares en contra de otro u otros particulares, se ubican si lugar a dudas en el ámbito penal. Considerando precisamente que el sujeto pasivo de tales delitos son los particulares, no es Estado, el bien jurídico protegido, son los derechos fundamentales de la sociedad ecuatoriana, reconocidos en la Constitución. Esta percepción la expresa Carlos Gómez Gonzales: “En general, la doctrina penal ha convertido los derechos fundamentales, tanto del individuo como de la sociedad en bienes jurídicos protegidos, a los cuales la legislación penal ofrece su máxima protección, a través de medidas sancionadoras”⁸¹. La presencia de un delito genera un daño a alguien o a algo, lo que en términos jurídicos se llama bien jurídico, aclarando que no todo bien jurídico está en el grupo de los protegidos. En general, para que un bien jurídico ingrese a la categoría de “protegido” debe ser de aquellos que representan los derechos reconocidos en la norma constitucional.

⁸¹ Carlos Andrés Gómez González, *Estudios de derecho penal* (Bogotá: Jorge Tadeo Lozano, 2010), 289.

La ley penal ecuatoriana protege el absoluto respeto a los derechos ciudadanos establecidos en la Constitución de la República del Ecuador, a través de la tipificación de delitos y sanciones, y para ello toma en cuenta la importancia del bien jurídico protegido, la gravedad que puede causar al ser lesionado, la peligrosidad o temeridad del autor del delito, etc., etc., por tanto, los actos que vulneran un bien jurídico tutelado son objeto de sanción, que tiene como misión primordial restablecer el orden jurídico y social que pudo haberse quebrantado.

Es importante, en materia penal, tener en cuenta el bien jurídico protegido, puesto que cada tipo penal tiene como misión protegerlo, pero para ello se debe considerar que no todos los bienes, aun estando protegidos, tienen la misma categoría, ni mantienen igual relevancia dentro de la sociedad; es así que si se quiere ordenarlos cualitativamente, se nota que mayor jerarquía tienen el derecho a la vida, al honor, a la libertad, ubicándose por encima del derecho a la propiedad, por ejemplo.

El daño que causa en la sociedad el infractor es la verdadera medida del delito, que posteriormente será considerado como la base para el establecimiento de una sanción, que será más o menos fuerte de acuerdo con la importancia, grado de perjuicio, tiempo de recuperación o cualquier otra característica con la que se afectó el bien jurídico protegido, que no es otro que los derechos de las personas que se encuentran tutelados por la Constitución de la República del Ecuador, en el Art. 66, en el que establece que las personas tienen derecho a la vida, a la libertad, a la seguridad, a la propiedad, como los fundamentales para el convivir social; y el *Código Integral Penal* se encarga de establecer normas que protejan a la sociedad de los actos que atentan contra todos los derechos constitucionales. En resumen, las penas deben aplicarse teniendo en cuenta el valor, la importancia y la repercusión que tiene el bien jurídico protegido en la sociedad.

4.1. El bien jurídico protegido en materia tributaria

Para cumplir con la meta de la presente investigación, que consiste en determinar si las sanciones que se imponen en el *Código Orgánico Integral Penal* guardan absoluta proporcionalidad con los delitos tributarios allí tipificados, se hace imprescindible delimitar con claridad el bien jurídico protegido por la ley penal ecuatoriana que sanciona las conductas tributarias que directa o indirectamente afectan al bien jurídico que la legislación penal debe cuidar.

El profesor Eugenio Zaffaroni conceptualiza el bien jurídico protegido en los siguientes términos: es “(...) la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto protegido por el Estado que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que le afectan”⁸². Esta definición, siendo muy general, es clarísima y susceptible de aplicarse tanto al derecho penal común como al derecho penal tributario.

En su libro *Las sanciones tributarias frente a los límites constitucionales*, Juan Álvarez Echagüe, para determinar cuál es el bien jurídico protegido en lo tributario, menciona a varios autores, cada uno con una visión muy interesante; cita a Jescheck, quien “(...) al referirse al bien jurídico tutelado señala que en las normas penales subyacen juicios de valor positivos sobre bienes vitales que son indispensables para la convivencia humana en la comunidad y deben ser protegidos, lo que se logra, dice, a través del Estado que se hace efectivo con la aplicación de la pena”⁸³. También considera este autor la opinión del doctor Altamirano: “(...) el bien jurídico es la entidad, preexistente a la actividad creadora del legislador, tutelada por la norma legal y cuya lesión o puesta en peligro es necesaria para la aparición del ilícito”⁸⁴; la de Horacio Corti y Marcelo Riquert: “Es la Hacienda pública el bien jurídico que el ordenamiento tributario todo tutela, específicamente, la normal y regular precepción de la renta pública: es decir, el exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, pues solo de esta manera se dota al Estado de los recursos para que pueda cumplir con los objetivos que vienen impuestos por la normativa constitucional, cuya finalidad última es la de hacer viable el desarrollo de la vida en sociedad en un clima de bienestar general”⁸⁵; la del profesor español J.J. Zornoza Pérez: “(...) también con la actuación de una amplia gama de prestaciones colaterales o instrumentales respecto de la satisfacción del interés primario a la exacción”⁸⁶. Es decir, existen deberes de colaboración más allá del mero pago del tributo, que forman parte de las obligaciones a cargo del contribuyente que participa del deber de contribuir que tienen los ciudadanos.

El mismo autor cita al doctor José Díaz Ortiz, que sostiene: “Sabido es que el bien que la ley protege son las facultades de fiscalización y verificación del Fisco que

⁸² Eugenio Raúl Zaffaroni, *Tratado de derecho penal* (Buenos Aires: Ediar Sociedad Anónima Editora Comercial, Industrial y Financiera, 1987), 41.

⁸³ Álvarez Echagüe, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, 44.

⁸⁴ *Ibíd.*

⁸⁵ *Ibíd.*, 45

⁸⁶ *Ibíd.*

dicta normas reglamentarias de cumplimiento universal y obligatorio para acceder a la información que permita, ulteriormente, determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria material por parte de los contribuyentes y responsables. (...) Los deberes en él contenidos asumen una mayor importancia para el legislador que otros, de allí la mayor severidad en la pena⁸⁷; y, finalmente cita a Humberto Bertazza y a José Díaz Ortiz, que en relación con las sanciones a infracciones a los deberes formales, dicen: “En conclusión, el bien jurídico protegido por el art. 44 de la ley 11.683, en nuestra opinión, es la potestad de la Administración fiscal para ejercitar el control y fiscalización del cumplimiento de la obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y responsables, a través del acatamiento por parte de estos a sus deberes formales; corolario de ello es que cuando la presunta infracción no llegue a perturbar esa facultad de control, la infracción no existirá⁸⁸”.

Y a continuación expresa su propio criterio y sostiene que:

(...) el bien jurídico tutelado es aquel bien o valor que el legislador toma en consideración debido a su importancia en el seno de la sociedad en un momento determinado, motivo por el cual decide protegerlo a través de la norma, sancionando a quienes lo lesionen. El bien tutelado tiene una doble función: como método de interpretación de la ley; y, como elemento que determina cuando una conducta lo lesiona o lo ha puesto en peligro de manera suficiente como para merecer reproche y por ende ser sancionada⁸⁹.

Es de entender que el bien jurídico protegido en materia tributaria, tomando en cuenta los criterios de los autores antes citados, en un momento determinado y de acuerdo con las circunstancias que lo rodean, podría ser:

1. Los bienes vitales que son indispensables para la convivencia humana en la comunidad.
2. La entidad, preexistente a la actividad creadora del legislador
3. La Hacienda pública
4. El deber constitucional de contribuir a los gastos públicos,
5. El desarrollo de la vida en sociedad en un clima de bienestar general
6. Las prestaciones colaterales
7. Las facultades de fiscalización y verificación del Fisco
8. La potestad de la administración fiscal para ejercitar el control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y responsables.

⁸⁷ *Ibíd.*, 47.

⁸⁸ *Ibíd.*

⁸⁹ *Ibíd.*, 49.

9. La necesidad de sostener el Estado.

A pesar de que con estos criterios, al parecer, se han agotado todas las posibilidades de que aparezca un nuevo bien jurídico protegido, existen quienes con criterio más amplio manifiestan que el bien jurídico protegido en materia tributaria es el patrimonio del Estado; en otras palabras, es el tesoro nacional, puesto que al producirse el delito tributario, que puede resumirse en la falta de pago del tributo, se produce una disminución monetaria de los fondos públicos y la consecuencia es la inestabilidad de las actividades económicas del Estado, que afectan el ahorro, la inversión y la distribución de la riqueza. Esta posición la comparte plenamente el estudioso ecuatoriano Jorge Zavala Egas, quien analiza algunos tipos penales y señala que:

Claramente aparece que se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos concretados en tributos o fisco o hacienda pública), y también en cuanto a los medios para su construcción (función o actividad administrativa tributaria). El concepto de fisco o hacienda pública que es uno solo tiene solo dos vertientes: la objetiva que es el patrimonio del Estado (fisco) y la subjetiva que es ese mismo Estado como titular de la función administrativo tributaria. Ambos elementos son los bienes jurídicos protegidos por el tipo penal de la defraudación tributaria⁹⁰.

Es necesario señalar que para algunos tratadistas este perjuicio al patrimonio del Estado no viola los derechos constitucionales, ya que, para ellos, el delito tributario es de tipo público.

4.2. Clasificación de las penas en materia tributaria

La clasificación más sencilla de las penas en lo tributario está contenida en el enunciado, que lo he tomado de una obra que reúne a cuatro catedráticos de tres universidades de España, quienes se inclinan por las sanciones pecuniarias. Así: “Las infracciones tributarias se castigan con sanciones pecuniarias y con sanciones no pecuniarias que tienen carácter accesorio de la sanción principal, que es siempre la sanción pecuniaria”⁹¹. Siendo esta la visión más sencilla, es también la clasificación más aplicable a las penas por infracciones tributarias, aclarando que la legislación

⁹⁰Jorge Zavala Egas, *Delito tributario* (Guayaquil: Juan Miguez Editor, 2008), 97.

⁹¹ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José Manuel Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero. *Curso de derecho financiero y tributario* (Madrid: Tecnos, 2008), 59.

ecuatoriana establece además que el cumplimiento de la pena impuesta no exime al contribuyente de su obligación de pagar el tributo evadido o eludido, según sea el caso.

Doctrinariamente, la clasificación de las sanciones fiscales se ha hecho considerando el daño que se causa al infractor (castigo), el fin que la autoridad busca al imponérselas (resarcimiento) o el tratamiento jurídico que se le haya dado (juzgamiento). Con esta tendencia Bielsa clasifica las sanciones en pecuniarias, corporales y confiscatorias; mientras que Villegas considera que, atendiendo a la naturaleza jurídica de las sanciones, éstas son represivas, reparadoras, mixtas y accesorias y Varela las divide en penales, pecuniarias y accesorias.

Las sanciones *pecuniarias*, se relacionan con la riqueza, en consecuencia, al obligársele al castigado a pagar una suma determinada de dinero, se busca afectar su economía; es una de las penas más leves que se pueden imponer dentro del derecho penal y es la más utilizada en el ámbito administrativo tributario. La pena pecuniaria típica es la multa, aunque aplican también los recargos y los comisos. *Las penas Corporales* afectan la parte física del contribuyente, y se manifiestan en la privación de la libertad. En tratándose de las sanciones *confiscatorias*, originadas en la institución de la confiscación, podemos afirmar que esta es una de las que más se identifican con el Derecho Tributario, precisamente por ser lo que dice Cabanellas: la “adjudicación que se hace al Estado, Tesoro Público o Fisco de los bienes de propiedad privada, generalmente de algún reo”⁹². Esta sanción incluye toda forma de comiso, que consiste en entregar al Estado por orden de autoridad competente, basada en la ley, los bienes que son de propiedad del contribuyente. Las sanciones *preventivas*, al prohibir determinadas actividades comerciales y económicas impiden que el infractor continúe causando daño a la Administración. Un ejemplo de estas son las clausuras o la suspensión del permiso de funcionamiento. Diferentes son las penas *reparadoras* que deben hacerse por tres vías: la restitución del tributo o el pago de su valor; la indemnización de los daños materiales causados y el resarcimiento de las pérdidas ocasionadas, a través de intereses y recargos.

De las clases de sanciones presentadas y explicadas, en los párrafos anteriores, considero que las pecuniarias, confiscatorias, preventivas y reparadoras son las que mejor se ajustan al ámbito tributario, tomando en cuenta, principalmente, que en la tributación todo gira alrededor de actividades económicas. Si el daño que causa el

⁹² Megalex.ec, “Confiscatoria” (2016), <<https://sites.google.com/site/megalexec/diccionario-juridico/diccionario-juridico-cabanellas/-a>>.

contribuyente al incumplir con sus obligaciones tributarias afecta al presupuesto del Estado y con ello obstaculiza el normal desarrollo, organización y administración del país, lo correcto es que se lo castigue económicamente con una multa, se confisquen sus bienes en el entendido de que no tiene recursos financieros; que se tomen medidas preventivas como es la suspensión de actividades y finalmente, que se logre reparar el daño causado, pero siempre desde el punto de vista financiero. He de dejar expresa constancia de que, sin oponerme a la existencia de las penas privativas de libertad para los delitos tributarios, no estoy de acuerdo en utilizarlas en los casos de cuantías pequeñas, pues no se justifica una inversión de tiempo, dinero, trabajo, etc. etc. tan grande para que al sancionar se consiga ingresos tributarios muy bajos y menos acepto el privar de la libertad a personas que trabajan, comercializan, construyen, etc. y generan riqueza. Sin embargo, sería más que correcto, sancionar con pena privativa de libertad, a quienes conscientemente cometen delitos tributarios que involucran cuantías elevadas que no han sido canceladas y solamente como una medida extrema.

1.3.6. Factores que deben considerarse en la imposición de una sanción

Sin importar la clase de sanción que se encuentra establecida para un delito, es el Juez tributario quien, luego de estudiar y calificar el acto punible sometido a su juzgamiento, va a decidir respecto de la pena que debe imponerse y cuando esto suceda han de considerarse todos los factores que podrían modificar la pena. En relación con este tema, Valencia Galarza Adeodato, considera que como paso previo a fijación de una sanción, es necesario “Determinar la existencia de un delito, es decir establecer que un determinado hecho constituye una infracción punible es un proceso axiológico, basado en un estudio normativo que metodológicamente se realiza a través de un análisis y síntesis”⁹³. Realizado este proceso previo, el juzgador procederá, a considerar ciertos factores que al parecer no fueron tomados en cuenta al tipificar las sanciones tributarias en el Código Orgánico Integral Penal.

1.3.6.1. *El dolo y la culpa.*- Muchas son las definiciones que respecto del dolo han emitido los expertos en la materia. Horacio García Belsunce expresa: “Distintas teorías se disputan la calificación del dolo en cuanto no hay acuerdo si en su concepto se ha de incluir solamente por parte del sujeto la representación o comprensión del

⁹³ Adeodato Valencia Galarza, *Derecho penal y poder punitivo* (Guayaquil: jurídica LYL, 2010), 47.

acto antijurídico a realizar, o si basta la voluntad del hecho como un evento exterior y concreto o si además, aquel supone la conciencia o voluntad de violar la ley”⁹⁴, y afina su concepción al manifestar que el “dolo presupone culpabilidad en cuanto no es más que una de las formas de esta, ya de suyo que lleva implícita por parte del autor del acto antijurídico la conciencia de la criminalidad de este”⁹⁵.

Para que el comportamiento realizado por un sujeto sea susceptible de ser calificado como delito se requiere la existencia de dolo o culpa y, además, la presencia de un comportamiento prohibido por la ley, el mismo que debía ser conocido por el infractor antes de la ejecución del acto delictivo. En este entendido, si la violación del tipo penal se produce en forma parcial, la tipicidad estaría incompleta, por tanto, no existiría delito. Lo mismo sucede cuando en el acto tipo no hubo intervención de la voluntad. “El delito puede ser cometido dolosamente solo por alguien que sabe o, si no, considera posible infringir las prescripciones del derecho tributario, que es consciente, por tanto de que su deber tributario, es seguro o posiblemente existente”⁹⁶.

Posición contraria se encuentra en el estudio analítico del régimen penal que hacen Guillermo Orce y Gustavo Fabián Trovato de la Ley 24.769 en su libro *Delitos tributarios*, en el que se estudia el dolo como elemento integrante del delito. Las conductas delictivas pueden ser provocadas por un error en la víctima, sin embargo, pueden darse también mediante engaño, en una maniobra astuta y maliciosa. Las administraciones tributarias tienen derecho a una información real, y si el contribuyente no declara la verdad cae en una estafa por omisión, acción que le permite afirmar la existencia de dolo, directamente vinculado con la presencia de voluntad y conciencia; no obstante, en algunos casos en los que el perjuicio al fisco se produce en forma indirecta (incendio provocado en un negocio para perjudicar a los demás socios) existe un resultado, que aunque no fue querido, es suficiente para reconocer en él la existencia de dolo. “Prácticamente ya no existen doctrinas acerca del dolo que sostengan de manera explícita la necesidad de la existencia de un componente volitivo para su constatación. El conocimiento de que la conducta realiza el tipo penal es suficiente para la punición por dolo. Por tanto, ya no es dudoso que aun cuando la intención se dirija a otros fines el conocimiento de la realización del tipo configura el

⁹⁴ Horacio García Belsunce, *Derecho tributario penal* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1985), 179.

⁹⁵ *Ibíd.*, 180.

⁹⁶ Manfred Maiwald, *Conocimiento del ilícito y dolo en el derecho penal tributario* (Buenos Aires: AD-HOC, 1997), 30. (Orce y Trovato 2008)

dolo⁹⁷. En resumen, se mira al delito tributario como un delito de resultado, en el que no cuenta si hubo o no la intención de causar perjuicio al Estado, dejando de lado la concepción generalizada de que para que exista dolo debe haber intención, voluntad, conocimiento de resultados, pues lo contrario sería culpa.

1.3.6.2. *Las características psicológicas del infractor.*- Tratándose de delitos y delincuentes, desde el punto de vista psicológico se han estudiado los principales factores psicológicos que a través de la vida pueden influir en el comportamiento delincencial de una persona. “Si tuviéramos que caracterizar o hacer un perfil de riesgo del delincuente común desde la niñez a la vida adulta sobre la base de este estudio⁹⁸, siguiendo a esta autora, se podría hacer tomando en cuenta variables familiares, variables personales, variables escolares y variables laborales:

En la INFANCIA: Familia multiproblemática, antecedentes delictivos, prácticas de crianza severas e inconsistentes, escasa supervisión, relación fría padres-hijo, bajos ingresos, empleo inestable, poco cualificado, conducta problemática en casa y escuela, pocos lazos y apego por actividades convencionales, irresponsabilidad, escaso autocontrol, pobre logro educativo, insatisfacción escolar. En la ADOLESCENCIA, todos los anteriores y además: antecedentes delictivos, consumo de alcohol/drogas, peleas, riñas, vandalismo, empleo poco cualificado, empleos inestables con períodos de desempleo, bajo salario. En la ADULTEZ: Separado o divorciado, no son dueños de las casas donde viven, problemas conyugales, viviendas en pobres condiciones, y un haber vivido cuando niño y adolescente un ambiente familiar con problemas⁹⁹.

Las investigaciones psicológicas del perfil del delincuente determinan que la personalidad del mismo, de acuerdo con las experiencias vividas, puede variar desde una persona psicótica (que padece una enfermedad mental) hasta una que presente desórdenes hormonales a nivel cerebral que le conducen a conductas antisociales. Por tanto, los especialistas se enfrentan a individuos con grandes desórdenes psicológicos¹⁰⁰.

1.3.6.3. *Las características sociales del infractor.*- Los antecedentes sociales de una persona se transforman en causas para que en su intelecto se aniden ideas delincuenciales. En estas causas incluyen factores como la raza, familia y cultura, también pueden desembocar en hechos delictivos. Como ya se vio en párrafos anteriores, estas anormalidades se presentan cuando el nivel educativo es limitado,

⁹⁷ Guillermo Orce y Gustavo Fabián Trovato, *Delitos tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008), 49.

⁹⁸ María Jesús López Latorre, *Psicología de la delincuencia* (Salamanca: Gráficas Rigel, 2008), 61.

⁹⁹ *Ibíd.*, 62.

¹⁰⁰ *Ibíd.*, 68.

están afectados por el desempleo propio o de su comunidad, pertenecen a pandilleros o conviven en una comunidad con desigualdad económica y social. “Todas estas circunstancias agudizan la percepción de riesgo entre los habitantes que en la mayor cantidad de ocasiones desemboca en agresividad individual o colectiva”¹⁰¹.

Entre los factores enumerados no aparece aquel que se identifique con la condición que tenga algún contribuyente que se encuentra activo en el desempeño de sus actividades económicas. Quien trabaja y con su accionar se constituye en un elemento productivo no entra en el grupo de personas que sufren discriminación, desigualdad o desempleo; por el contrario, son elementos positivos en la sociedad (con las correspondientes excepciones).

La tipificación de las normas debería obedecer a la clase de los posibles transgresores, que si bien podría ser cualquier persona, cualquier individuo de la raza humana, existiría siempre la posibilidad de evitar generalizaciones, especialmente en el grupo de seres humanos que al realizar acciones económicas se constituyan en elementos positivos en el desarrollo socioeconómico de un país.

A partir de las ideas que anteceden, en las que se analizan circunstancias psicológicas y sociales de los sujetos activos del delito, germinaron en mí una serie de interrogantes que me las he ido planteando a lo largo de toda esta investigación, a saber: *¿El contribuyente es un potencial delincuente?*, *¿Es acertado incluir a un contribuyente en el grupo de los delincuentes por trasgredir una norma tributaria, originado en el ejercicio de su actividad económica?* *¿Los contribuyentes son personas que debido a sus desórdenes mentales realizan actos en contra de la sociedad y con ello perjudican al país?* Tratando de aclarar el tema he tomado criterios valiosos de importantes tratadistas tributarios: “La noción de delincuente puede inspirarse en un criterio biológico y normativo, en cuanto es la ley quien fija las acciones prohibidas cuya comisión caracteriza al delincuente (...) de esta manera, la noción de delincuente presupone la de un delito” (...). Sin embargo, el estudio de los factores del delito lleva a precisar una serie de nociones que son presupuesto necesario de las indagaciones jurídicas, pues, por ejemplo, “¿cómo estudiar el elemento psicológico del delito culposo, sin haber precisado antes el funcionamiento de la voluntad?”¹⁰². Para muchos estudiosos el delincuente es un individuo enfermo. “Delincuente: La persona que

¹⁰¹ *Ibíd.*, 69.

¹⁰² Enrico Altavilla, *La culpa el delito culposo, sus repercusiones civiles, su análisis psicológico* (Bogotá: Temis, 1987), 1.

delinque; el sujeto activo de un delito o falta, como autor cómplice o encubridor”¹⁰³, y continúa:

Delincuente es el que, con intención dolosa, hace lo que la ley ordinaria prohíbe u omite lo que en ella manda, siempre que tal acción u tal omisión se encuentren penadas en la ley. El delincuente habitual, representa un concepto opuesto al del delincuente ocasional. De acuerdo con la teoría de Ferri, se ha de señalar como una categoría especial de estos a los dementes, diferenciándolos de otros delincuentes habituales, como los individuos física y moralmente desgraciados desde su nacimiento que viven en el delito por una necesidad congénita¹⁰⁴.

Visto así el panorama, mientras que una persona sana logra reprimir las tendencias criminales, el criminal fracasa en esta adaptación. La interrogante que surge de inmediato es: ¿cómo se puede imaginar a un comerciante, a un hombre de negocios, a un industrial, a propietarios de pequeñas, medianas o grandes empresas como seres humanos con tendencias criminales? No. Por el contrario, para el ejercicio de una cualquiera de estas actividades una persona requiere facultades intelectuales y mentales en absoluta plenitud¹⁰⁵

1.3.6.4. *Los principios de libertad y autonomía.* - Cuando se tipifican los delitos debe considerarse como factor importante el respeto a la autonomía de la persona, a sus decisiones, a su dignidad, sin manipulaciones de ninguna clase, permitiéndole decidir sobre sus propios actos con absoluta libertad. Si las conductas son positivas, generarán ganancia, pero si son negativas los problemas se evidenciarán de inmediato. En este mismo ámbito, la Dra. Teodora Zamudio, al estudiar los antecedentes de voluntad, evidencia lo manifestado por Kant, quien al referirse a la voluntad, señalaba que: “Una voluntad que no sea libre es una contradicción en los propios términos”¹⁰⁶. Llegando finalmente la autora a afirmar que: “La voluntad y la libertad son una misma cosa”¹⁰⁷.

1.3.6.5. *Factores inherentes al delito.* - Existen factores que realmente son parte constitutiva del delito que podrían modificar las penas serían: el nivel de *gravedad del delito cometido*, que juega un papel muy importante para poder llegar a establecer el

¹⁰³ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario jurídico elemental* (Buenos Aires: Heliasta, 1979), 182.

¹⁰⁴ *Ibíd.*

¹⁰⁵ *Ibíd.*

¹⁰⁶ Teodora Zamudio, *Kant y la autonomía de la voluntad* (Buenos Aires: G Ediciones Digitales, 2007), 3.

¹⁰⁷ *Ibíd.*, 4.

grado de afectación que sufre el bien jurídico protegido y cuán directa o indirectamente se produce la misma; *los elementos propios del delito* ya estudiados detalladamente en el primer capítulo de esta investigación, tomando en cuenta que cada uno de ellos constituye un prerequisite del siguiente; *la conducta delictiva*, esto es la manifestación de la voluntad consciente, libre y espontánea al ejecutar una acción delictual; *el riesgo*, que se expresa en una conducta delictiva que guarda en sí el peligro de un daño inminente, como sucede cuando ha existido fuerza física o moral para obligar al sujeto, aun en contra de su voluntad, a caer en la infracción; *el caso fortuito*, cuando la violación de la norma se presenta por una causa contraria a la voluntad del infractor, no existe conducta culpable y, por tanto, no existe delito y/o *la actuación en cumplimiento de un deber*, téngase en cuenta que existe mucha diferencia entre una persona que obra simple y llanamente de acuerdo con lo que dispone la ley, y la que actúa en cumplimiento de un deber, como es el caso de trabajar y contribuir con el mantenimiento equilibrado de un Estado, al entregar tributos en calidad de contribución.

1.3.6.6. *Las sanciones desde el punto de vista sociológico.*- Las sanciones impuestas para los delitos tributarios, y entre ellas la prisión, es el castigo más utilizado en el nuevo sistema penal ecuatoriano, generando básicamente miedo entre la sociedad, que vive con una constante situación de riesgo, al enfrentar el endurecimiento de las penas que pone en situación de peligro el accionar de aquellos ciudadanos que enfrentan el peligro de caer en una infracción (muchas veces sin proponérselo) mientras realizan sus actividades empresariales, industriales o comerciales, que generan tributos que serán entregados al Fisco.

La Asamblea Nacional ecuatoriana al adoptar como modelo el código venezolano, a fin de sancionar los delitos tributarios, sin antes realizar una amplia socialización respecto de la forma de tipificación que se emplearía para imponer las penas que recoge el *Código Penal* ecuatoriano (privación de libertad, fundamentalmente), lo que hizo fue trasladar los contenidos de la Ley Penal Tributaria de Venezuela, cuando lo correcto hubiese sido previamente hacer un estudio del medio social en el que se iban a aplicar y, sobre todo, estudiar analíticamente toda la reacción que sanciones como las que integran el COIP provocan entre los contribuyentes ecuatorianos y extranjeros al realizan actividades económicas y financieras en el país, como se observa claramente en los procesos de desinversión, con la consecuente salida de capitales, especialmente a países vecinos.

Contrario sentir es el de ciertos grupos sociales, especialmente aquellos comprometidos con el gobierno, que hablan de garantismo penal, de respeto a los derechos del Estado, de un derecho penal preventivo que evite el cometimiento de delitos tributarios y permita recaudar eficientemente los tributos, tan necesarios para que el régimen cuente con los medios económicos necesarios para una tranquila administración del Estado.

1.3.6.7. *Las sanciones desde el punto de vista económico y financiero.*- Legislaciones latinoamericanas, como es el caso de Argentina, considerando que los delitos tributarios se originan en obligaciones de tipo económico que tienen que ver con el cumplimiento de un deber de contribuir con el Estado, para unos, y con la sociedad, para otros, establece también, en forma prioritaria, sanciones, principalmente de tipo económico y, por excepción, penas que se las denomina penales, en las que también consta la privación de la libertad. Lógicamente, cuando las cuantías son muy elevadas porque superan la base que se establece en la ley.

La sanción debe responder -fundamentalmente- a la naturaleza del delito. El delito tributario es netamente económico, aunque se utilicen diversidad de formas para llegar a él, su esencia es económica y la consecuencia, el efecto, el castigo, la penalidad por su incumplimiento, debería ser principalmente económica, descartando sanciones como la privación de la libertad para evasiones o elusiones de elevada cuantía.

1.3.6.8. *Las sanciones desde el punto de vista político.*- El problema tributario es sin lugar a dudas de tipo económico; sin embargo, la situación por la que atraviesa el país le ha dado tintes políticos, puesto que la falta de recursos económicos impide la ejecución de las actividades planteadas en la Administración del Estado.

1.3.6.9. *Respeto a la proporcionalidad de la sanción.*- Alfredo Lewin Figueroa recoge la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia para construir el libro *Principios constitucionales del derecho tributario*, y al realizar sus análisis sobre proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones hace referencia a varias sentencias respecto de este tema, al efecto manifiesta que:

(...) la Corte ha acogido, con fundamento en los principios de equidad y de justicia, que en la aplicación de multas y en general, de sanciones, la Administración debe fijarlas en cuantías proporcionadas y razonables al hecho que se sanciona; y consagra que la Administración debe recurrir al criterio contenido en el artículo 647 del Estatuto,

de tal manera que solo procede la sanción si de la conducta del contribuyente se deriva un menor impuesto o saldo pagar¹⁰⁸.

Y acto seguido transcribe la sentencia que contiene tales pronunciamientos: “(...) las sanciones que puede imponer la administración deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador (...) no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada”¹⁰⁹.

Relacionando al principio de proporcionalidad con el de equidad, pone a disposición del lector el siguiente texto:

La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que (...) no solo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella¹¹⁰.

La mayoría de los autores, al referirse a las penas en el ilícito tributario las supeditan al principio de proporcionalidad, pero generalmente vinculado con los principios de capacidad contributiva e igualdad. García Bueno y Ríos Granados exponen el criterio de Herrera Molina, quien diferencia la capacidad contributiva y la proporcionalidad que debe ser controlada por el principio de igualdad, afirman que:

(...) la proporcionalidad se traduce en que se deba examinar si un trato desigual resulta adecuado al fin que se persigue, si es necesario y si el bien perseguido resulta proporcional a la desigualdad que se produce”. En este mismo sentido menciona a Huster quien “...ha manifestado que el principio de proporcionalidad está integrado por el control de adecuación medio-fin, de que la medida utilizada sea la menos lesiva del derecho fundamental y pone como ejemplo el derecho a la igualdad entre las posibles y de que la lesión del derecho a la igualdad sea proporcionada con los beneficios que a cambio se obtienen¹¹¹.

De todo esto, los autores señalados concluyen que es necesario dilucidar la forma en la que interviene el principio de proporcionalidad en la integración de las

¹⁰⁸ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001* (Bogotá: Nomos, 2002), 186

¹⁰⁹ *Ibíd.*, 187.

¹¹⁰ *Ibíd.*, 187.

¹¹¹ Marco César García Bueno y Gabriela Ríos Granados, “La proporcionalidad tributaria”, en Eduardo Ferrer Mac-Gregor y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, coord., *La ciencia del derecho procesal constitucional* (México, D.F.: Marcial Pons, 2008), 464.

sanciones en materia tributaria, desembocando en que el elemento cuantificador de la deuda tributaria “se refiere a la tasa proporcional en razón de la base imponible establecida en los tributos variables, en los que se destacan los impuestos”¹¹², mientras que el principio de proporcionalidad es la “medida discriminatoria establecida por el legislador para proteger algún derecho fundamental sancionado en la Constitución”¹¹³. Aunque no se debe dejar de lado el criterio de razonabilidad con el que, en determinados casos, sí se justifica el trato discriminatorio en el que pueden incurrir las autoridades judiciales al imponer las penas que sancionan un delito.

Realizado el estudio doctrinal del tema es procedente introducirlo en el estudio de lo que en el país sucede con el principio de proporcionalidad en las sanciones tipificadas en el *Código Orgánico Integral Penal* a los delitos en materia tributaria.

¹¹² *Ibíd.*

¹¹³ *Ibíd.*

Capítulo segundo

Análisis jurídico del principio de proporcionalidad de las sanciones en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

El estudio teórico, doctrinal y jurisprudencial y posteriormente el desarrollo práctico del tema, fueron los caminos trazados para la consecución del objetivo propuesto en la presente investigación. Habiendo culminado el primer capítulo, corresponde ahora, entrar en la parte práctica y para ello se realizará el análisis jurídico del principio de proporcionalidad de las sanciones en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, esto es, en la Constitución de la República del Ecuador, en el Código Orgánico Integral Penal y demás leyes que guardan relación con el ilícito tributario, atendiendo en cada una de ellas a la sanción propiamente dicha y a la aplicación que se ha le dado al principio de proporcionalidad en las sanciones tipificadas en las normas ecuatorianas, así como los efectos producidos por la forma en la que han sido legisladas.

En general, se llama ordenamiento jurídico al conjunto de normas que de manera ordenada, coherente y obligatoria rigen dentro de un territorio durante el tiempo de su vigencia. El ordenamiento jurídico ecuatoriano está claramente definido en el título IX de la Carta Magna, que establece la supremacía de la Constitución sobre toda otra norma: “La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico...”, dice el Art. 424; y continúa: “Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica”¹¹⁴. Extendiendo de esta manera su prevalencia sobre el accionar del propio Estado, sobre los actos en los que deben emprender los órganos y las instituciones de gobierno para organizar y administrar a la sociedad y, además, utilizando su poder de imperio e incluso sus facultades coercitivas para obligar a los habitantes del Ecuador a cumplir, acatar, y someterse a las disposiciones constitucionales. Es tan mandatorio este artículo, que su incumplimiento acarrea la pérdida de eficacia jurídica de cualquier acto realizado.

Como se puede observar, el ordenamiento jurídico del Ecuador, por mandato del artículo 424 y aún más por lo dispuesto en el 425 de la Carta Magna, mantiene

¹¹⁴ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], tít. IX, “Supremacía de la Constitución”, cap. primero, “Principios”, Art. 424 ([Quito]: Registro Oficial, No. 449, 20 de octubre de 2008).

estructuralmente la jerarquización de las normas: “El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos...”¹¹⁵, en consecuencia la Constitución se encuentra en la cúspide del ordenamiento jurídico nacional, constituido por leyes, reglamentos, ordenanzas, acuerdos, etc., etc.

La necesidad de que prevalezca el principio de proporcionalidad en el ordenamiento jurídico nacional es evidente, las reglas establecidas en la Constitución primero, y en las normas legales y reglamentarias luego, regulan todas las actividades propias del ser humano, y en todas ellas, de una u otra forma, está presente el principio de proporcionalidad.

Mantener una convivencia armónica entre sus habitantes es la aspiración de todo Estado, y esto se logra cuando unos y otros ponen límites a sus derechos y obligaciones. La Constitución redactada en el año 2008 establece entre sus habitantes no solo derechos, sino también obligaciones, que responden al principio de proporcionalidad. La relación que existe entre los miembros de una familia, en lo que a obligaciones mutuas se refiere, requiere de reciprocidad, de aquí que *Código Civil* (Art. 220) y el *Código de la Niñez y adolescencia* (Arts. 5 y 213), acordes con lo estipulado en el numeral 16 del Art. 83 de la Constitución, establecen el factor de proporcionalidad a todo nivel, partiendo de los miembros de la familia. Así, entre los deberes del padre y la madre de está el de “Asistir, alimentar, educar y cuidar a las hijas e hijos.”; y de las hijas e hijos respecto de “(...) las madres y padres que lo necesiten”; la obligación de los cónyuges de cubrir las necesidades “(...) de la familia común, en proporción de sus facultades” (Art. 220 Código Civil); la necesidad de que los parientes más cercanos del menor, en forma proporcional a sus recursos, lo provean de alimentos (Art. 5 Código de la Niñez y adolescencia).

En el ámbito infraccional y sancionatorio, con una extensiva concepción de proporcionalidad, la Constitución, en el numeral 6 del Art. 76 ordena: “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”¹¹⁶. Pero ya en el contexto mismo, dirige su

¹¹⁵ *Ibíd.*

¹¹⁶ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], Título II, “Derechos”, cap. octavo, “Derechos de protección”, Art. 76 ([Quito]: Registro Oficial, No. 449, 20 de octubre de 2008).

atención a los privados de la libertad (Art. 77), a quienes otorga garantías importantes que han sido asumidas también por el COIP, como sucede con el numeral 13 de este artículo, en relación con las adolescentes y los adolescentes infractores, para quienes rige “(...) un sistema de medidas socioeducativas proporcionales a la infracción atribuida...”¹¹⁷; de la misma forma, el numeral 16 del Art. 12 del COIP impone la existencia de: “Proporcionalidad en la determinación de las sanciones disciplinarias: las sanciones disciplinarias que se impongan a la persona privada de libertad deberán ser proporcionales a las faltas cometidas”. Lo propio se da en la aplicación de la medidas cautelares por parte de la o del juzgador, quien al motivar su sentencia tiene que considerar los criterios de necesidad y proporcionalidad de la medida que va a imponer (Art. 520 No. 4), incluso los acuerdos a los que lleguen los litigantes aplicando uno de los métodos alternativos de solución de conflictos, han de “(...) contener obligaciones razonables y proporcionadas con el daño ocasionado y la infracción” (Art. 662 COIP); y lo más trascendental, identificando la proporcionalidad como factor de justicia, el Art. 725 del COIP, respecto de las sanciones, establece que ellas se impondrán “(...) dependiendo de la gravedad y reincidencia”, y además se establece la obligación de que las sanciones que se impongan se “(...) las debe justificarse en virtud de la proporcionalidad y características de la falta cometida”. En el afán de proteger al adolescente infractor, el Art. 319 del *Código de la Niñez y Adolescencia* garantiza “(...) la debida proporcionalidad entre la infracción y la medida socio-educativa aplicada”, llegando a establecer en el Art. 213 del mismo cuerpo legal sanciones para las “entidades de atención” a menores, siempre “(...) observando el principio de proporcionalidad entre la infracción y la pena”.

Las actividades contractuales reguladas por el *Código Civil* tampoco se escapan a la aplicación del principio de proporcionalidad. La sanción por incumplimiento de una obligación debe ser rebajada en proporción a la parte que sí cumplió (Art. 1555), cuando se vende un predio con una cabida mayor a la declarada, deberá “(...) el comprador aumentar proporcionalmente el precio” (Art. 1772), el arrendatario que no recibe todos los beneficios estipulados en el contrato de arrendamiento tiene derecho a que se le rebaje proporcionalmente la renta por el tiempo que resta del contrato (Art. 1871), los pagos por trabajos realizados en una

¹¹⁷ *Ibíd.*, Art. 77, numeral 13.

construcción se “(...) calcularán proporcionalmente, tomando en consideración el precio estipulado para toda la obra” (Art. 1939).

En materia de elecciones, por mandato constitucional los principios que deben regir son “(...) los principios de proporcionalidad, igualdad del voto, equidad, paridad y alternabilidad entre mujeres y hombres”¹¹⁸, lo propio sucede con la elección de las autoridades de los Gobiernos Autónomos Descentralizados y regímenes especiales, que para cumplir con los procesos electorarios han de someterse a la ley y serán designados en un número proporcional a la población urbana y rural (Art. 251 y 253).

En el ámbito de gobernabilidad, concretamente en lo que tiene que ver con el respeto a los derechos constitucionales, al decretarse el estado de excepción en todo el territorio nacional, existe la obligación de observar “(...) los principios de necesidad, proporcionalidad, legalidad, temporalidad, territorialidad y razonabilidad”¹¹⁹. Esta situación política que se presenta en el Ecuador es muy parecida a la que sucede en la vecina República del Perú, según da a conocer Rojas López Freddy al hablar sobre los principios de proporcionalidad y razonabilidad en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú, cuando comenta que el principio de proporcionalidad y razonabilidad en el ordenamiento jurídico peruano actúa como un dispositivo de control, al “(...) referirse a la vigencia de los derechos constitucionales dentro de un régimen de excepción”¹²⁰ y actúa cuando se interponen acciones para reivindicar “derechos restringidos o suspendidos” en el estado de excepción. Visto así el escenario, es de entender que existe la posibilidad de que se puedan atropellar los derechos de los ciudadanos cuando las autoridades exageren en el ejercicio de las facultades que la da el estado de excepción, lógicamente, en este punto es importante la intervención de los jueces que aplicando la ley y principios doctrinarios corrigen las inadecuadas acciones de las autoridades¹²¹.

En materia laboral, el Código de la materia reconoce la aplicación del principio de proporcionalidad en todo lo que tiene que ver con remuneraciones (Arts. 31 y 59), reparto de utilidades (Art. 97), indemnizaciones (Art. 113), etc.¹²².

¹¹⁸ *Ibíd.*, Art. 116.

¹¹⁹ *Ibíd.*, Art. 164.

¹²⁰ Freddy Rojas López, “Los principios de proporcionalidad y razonabilidad en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en Ernesto Álvarez Miranda, dir. *Constitución y proceso* (Lima: Jurista editores, 2009), 70.

¹²¹ *Ibíd.*

¹²² Ecuador, *Código del Trabajo*. Registro Oficial Suplemento, No. 167 (16 de diciembre de 2005), Arts. 31 y 59, 9, 113.

Tan valioso es el principio de proporcionalidad en lo tributario, que el principal cuerpo legal en esta materia, por ejemplo, el *Código Orgánico Tributario*, lo acoge no como un simple enunciado sino como un principio que rige todo el régimen tributario del Ecuador: “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”¹²³. Este enunciado es trascendental por las repercusiones que tiene en las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, es así que en este cuerpo legal se ordena la aplicación de la proporcionalidad en el manejo de las exenciones (Art. 36), y al efectuar el “cómputo de las sanciones pecuniarias”, cuando por acción u omisión se trató de evadir los correspondientes tributos (Art. 329). Dentro de este mismo régimen, la *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno* vincula directamente el principio de proporcionalidad a la utilización de crédito tributario por parte de los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado (IVA), que se dediquen a la producción o comercialización de bienes.

1. El principio de proporcionalidad en la Constitución de la República del Ecuador

Históricamente en el Ecuador la concepción del poder político respecto de los alcances del control jurídico en la Constitución, producto de los cambios ideológicos y políticos, ha sufrido transformaciones. En sus orígenes, con una noción clásica y formalista, fue simplemente el instrumento de poder que le llevó a afectar, muchas veces en forma innecesaria y hasta excesiva, un bien jurídico. La imposición de normatividad en una Constitución formalista, producto de una sola voluntad carente de razonabilidad, llevó a arbitrariedades que, en un segundo momento, con un Estado constitucional democrático, pasó a ser una garantía contra el abuso, un “ejercicio racional del poder”, fundado en el respeto a la dignidad humana. Sánchez Gil elogia el Estado constitucional manifestando que elimina todo dominio de la arbitrariedad “(...) al procurar este orden democrático una sociedad plural y abierta, en él son absolutamente excluidas las decisiones (políticas y jurídicas) *ex autoritate* y solo tienen legitimidad aquellas basadas en la razón...”¹²⁴. La diferencia entre los dos momentos señalados anteriormente está en que mientras el primero impone la

¹²³ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 38 (14 de junio de 2005), Art. 5.

¹²⁴ Rubén Sánchez Gil, *El principio de proporcionalidad* (México, D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional y Autónoma de México, 2007), 42.

obediencia irrestricta de la ley, el Estado constitucional democrático exige no solo el respeto al derecho sino a los contenidos de la norma que, ajustados al orden jurídico, sean el resultado de la búsqueda del valor de la justicia y la razonabilidad, principios identificados ya desde esa época (Constitución de 1998), con el principio de proporcionalidad que acabó por imponerse con las últimas tendencias constitucionales que reconocen a Ecuador como un Estado constitucional de derechos y justicia.

En el marco constitucional el principio de proporcionalidad es consustancial a los Estados de derechos y asegura el sometimiento de la ley a los derechos establecidos en la Carta Magna, he ahí la labor del legislador al expedir las normas que rigen el convivir de los ciudadanos. La eficacia de este principio está presente en el momento en que el juez, en cada caso concreto, aplicando la sana crítica, interpreta la ley constitucionalmente elaborada, para aplicar la sanción que sea proporcional a la infracción o error cometidos, en otras palabras, la proporcionalidad “(...) estriba, a grandes rasgos, en que toda providencia de autoridad restrinja el alcance de un derecho fundamental -u otro principio constitucional- solo en la medida estrictamente indispensable para alcanzar un fin constitucionalmente lícito...”¹²⁵.

La Constitución ecuatoriana, al igual que otras -especialmente latinoamericanas-, exige que los derechos ciudadanos en ella establecidos se respeten sin limitaciones, y entre esos derechos fundamentales se encuentra el de la libertad personal, misma que cuando ha sido injustamente restringida ha sido corregida mediante del proceso constitucional del *habeas corpus*, pero ligado estrechamente al principio de proporcionalidad en el bien entendido de que “hoy en día, la proporcionalidad se formula como necesario complemento de entender los derechos fundamentales como principios. En base de este entendimiento, se encuentran teorías que, admitiendo que los derechos fundamentales se expanden ilimitadamente, pretenden dar una respuesta a la determinación de aquello que debe ser objeto de protección constitucional”¹²⁶.

Constitucionalmente: “Las personas, comunidades, pueblos, nacionalidades y colectivos son titulares y gozarán de los derechos garantizados en la Constitución y en los instrumentos internacionales”¹²⁷. En materia de delitos y sanciones, el COIP pone

¹²⁵ *Ibíd.*

¹²⁶ Luis Castillo Córdova, “La aplicación del principio de proporcionalidad a través del *habeas corpus*”, *Palestra del Tribunal Constitucional: Revista mensual de jurisprudencia de Lima*, No. 5 (2008), 233.

¹²⁷ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], Título II, “Derechos”, Art. 10 ([Quito]: Registro Oficial, 449, 20 de octubre de 2008).

en juego algunos derechos de las personas establecidos en la Constitución, a saber, el derecho a la libertad, a la vida, al trabajo, el derecho al honor y al buen nombre, a la integridad personal, que incluye el derecho a la integridad física, psíquica, moral y sexual; el derecho a la inviolabilidad del domicilio y a la propiedad en todas sus formas. Los derechos protegidos son muchos porque el ser humano es complejo y su accionar incluye muchos ámbitos. Este razonamiento conduce a preguntarse si es posible una jerarquización de derechos, y de ser así, cuál es el más o el menos importante, a cuál de ellos se debe priorizar y cómo hacerlo, pues es labor del legislador y del juez no dar jerarquía a los derechos sino que, aplicando la proporcionalidad, darle a cada quien lo que le corresponde de acuerdo con sus actos.

Para salvaguardar el valor de derechos y principios constitucionales, se ha instituido la actividad jurisdiccional, que tendría que identificarse con una función argumentativa no solo de las normas sino de todos los demás principios que pueden verse afectados por el accionar de los ciudadanos.

La mayor parte de las constituciones de los países que viven en democracia tienen entre sus principios el de proporcionalidad; lo propio sucede en el caso ecuatoriano, concretamente en el Art. 76, en el que el legislador, con estricto apego a las garantías constitucionales que preconizan no solo la existencia de democracia sino el sometimiento de los ciudadanos a un Estado de derechos y justicia, incluye como garantía básica para el ciudadano ecuatoriano el derecho al debido proceso, y acto seguido, en lo que se relaciona con el manejo de transgresiones a la norma legal, impone la necesidad de que sea la ley la que establezca la correspondiente proporcionalidad entre la infracción y la sanción en el ámbito penal, administrativo o de cualquier otra naturaleza.

La norma constitucional ecuatoriana dice:

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 3. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.” (...) 6. La

ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza¹²⁸.

Lo dispuesto en el artículo antes transcrito de la Constitución ecuatoriana tiene un enorme alcance en el ámbito legislativo y judicial. En lo principal ubica al principio de proporcionalidad en el terreno de lo procesal y, concretamente, lo relaciona con aquellos procesos en los que exista conflicto entre derechos y obligaciones de cualquier naturaleza. No es menos importante la garantía de que en todo proceso debe existir absoluto respeto al debido proceso como derecho constitucional, que incluye siete garantías básicas y trece garantías adicionales que se identifican exclusivamente con el derecho de las personas a la defensa. Ahora bien, en el numeral 3 del Art. 76, por una parte garantiza la preexistencia de la tipificación legal de la infracción y la respectiva sanción, antes del juzgamiento; el cumplimiento del debido proceso judicial y la obligación de que solamente un juez o una autoridad competente pueda imponer sanciones; y por otra, en el numeral 6 establece la obligación legal de que las sanciones sean proporcionales a todas las infracciones, y con ello identifica a la proporcionalidad con la actividad de los jueces, quienes al conocer las causas, juzgarlas y sentenciarlas, se constituyen en los artífices de la proporcionalidad en la aplicación de las penas. Todo enmarcado dentro de la ley, que deberá ser la encargada de establecer la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

El aseguramiento del debido proceso a través del principio de proporcionalidad, en la última Constitución mantiene y mejora la disposición contenida en el numeral 6 del Art. 24 de la anterior (1998), al instituir al “(...) debido proceso como garantía constitucional consagrada a favor de la ciudadanía, representa la tutela de los derechos de la persona contra la arbitrariedad”, conforme lo afirma en forma categórica Jaime Santo Basantes en su obra titulada *El debido proceso penal*¹²⁹. Este debido proceso, que es enunciado con mucha frecuencia en la vigente Constitución de la República del Ecuador expedida en el año 2008.

En las funciones jurisdiccionales es tan importante el respeto al principio de proporcionalidad al imponer las sanciones que sean procedentes, luego de haberse

¹²⁸ Constitución de la República del Ecuador [2008], Título II, “Derechos”, cap. octavo, “Derechos de protección”, Art. 76 ([Quito]: Registro Oficial, 449, 20 de octubre de 2008).

¹²⁹ Jaime Santos Basantes, *El debido proceso penal* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009), 17.

cumplido paso a paso el proceso que el caso amerite, que constitucionalmente se ha facultado a la Defensoría Pública para que se constituya en el guardián que asegure el cumplimiento del debido proceso, y con ello garantice la defensa de “los derechos de las ecuatorianas y ecuatorianos”, residentes o no en el país. Así, el Art. 215: “La Defensoría del Pueblo tendrá como funciones la protección y tutela de los derechos de los habitantes del Ecuador y la defensa de los derechos de las ecuatorianas y ecuatorianos que estén fuera del país. Serán sus atribuciones, además de las establecidas en la ley, las siguientes: (...) 4. Ejercer y promover la vigilancia del debido proceso y prevenir e impedir de inmediato la tortura, el trato cruel, inhumano y degradante en todas sus formas”¹³⁰.

Este apego al debido proceso, así como el sometimiento a la vigilancia de su cumplimiento, nace de la necesidad de que se juzgue a las personas con estricto apego a sus derechos como seres humanos y a las normas constitucionales y legales vigentes. La necesidad de que esté legislado y, más que eso, se respete el debido proceso, viene de mucho tiempo atrás. En este sentido, señala Zafaroni E., por el año 1987, cuando recoge lo que Pío XII precisó en su Radiomensaje de Navidad del año 1951: “El arresto no puede obedecer a capricho, sino que debe respetar las normas jurídicas. No es admisible que incluso el hombre más reprochable pueda ser arrestado arbitrariamente y desaparezca sin más en una prisión. Enviar a alguien a un campo de concentración y mantenerlo sin ningún proceso regular, es una mofa del derecho”¹³¹, frase que encaja en el respeto a los principios del derecho penal por él defendidos, que se resume en “1.) El establecimiento de un derecho positivo presupone una serie de exigencias fundamentales tomadas del orden ontológico. 2) Es necesario edificar el derecho penal sobre el hombre, como ser personal y libre. 3.) Solo puede ser punido el que es culpable y responsable ante una autoridad superior. 4.) La pena y su aplicación son, en último análisis, funciones necesarias del orden jurídico”¹³². Las situaciones que se viven en el derecho penal respecto del sometimiento a las normas constitucionales suceden en el ámbito administrativo y también en lo tributario, pues el estado de sumisión a la norma legal y reglamentaria, y desde luego a las disposiciones constitucionales, es la

¹³⁰ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], Título IV, “Participación y organización del poder”, sección quinta, “Defensoría del pueblo”, Art. 215 ([Quito]: Registro Oficial, No. 449, 20 de octubre de 2008).

¹³¹ Eugenio Raúl Zafaroni, *Tratado de derecho penal* (Buenos Aires: Ediar, Sociedad Anónima Editora, 1987), 417.

¹³² *Ibíd.*, 414.

característica que los vincula en todo momento, de allí que la presencia del principio de proporcionalidad es el equilibrio entre la frialdad de la norma y la fragilidad que representa el respeto a los derechos humanos¹³³.

El principio de proporcionalidad en la argumentación constitucional es estudiado y analizado por Gloria Patricia Lopera Mesa en su tratado sobre el *Principio de proporcionalidad y control constitucional de las leyes penales*, quien citando a Laura Clérico, Carlos Bernal Pulido y Markus González Beilfuss, analiza algunos de los problemas que se presentan en el control de la constitucionalidad de las leyes, por ejemplo el que nace de la existencia de incompatibilidad entre la Constitución y la ley, que muchos han resuelto aplicando simplemente un criterio jerárquico, pero han dejado pendiente el razonamiento lógico y de mayor complejidad, que es propio de un tribunal de la categoría del Tribunal Constitucional. Un ejemplo de estas incompatibilidades es lo que sucede con el derecho a la libertad de expresión y el derecho al honor. En auxilio, para solucionar estos choques jurídicos, los tribunales constitucionales suelen utilizar el principio de proporcionalidad como un verdadero sistema argumentativo, pero sin olvidar que constitucionalmente hablando se deben emplear los subprincipios de la proporcionalidad, por tanto, se ha de perseguir un fin constitucionalmente válido, siempre que exista un medio idóneo para alcanzarlo y que se aplique una real proporcionalidad entre los sacrificios y los beneficios que se consigan con la medida legislativa adoptada¹³⁴.

Lopera Mesa afianza sus criterios al manifestar que: “El presupuesto para dar la aplicación al principio de proporcionalidad es la existencia de una colisión entre principios constitucionales, lo primero será verificar la existencia de dicha colisión en el caso a decidir...”¹³⁵, como sucede cuando el juez trata de jerarquizar no solo los principios constitucionales que debe acatar al juzgar a un ser humano, sino también los derechos de los que gozan todas las personas. Todo esto como paso previo al acto de juzgar y hacer justicia.

El respeto al principio de proporcionalidad establecido en el Art. 76 de la Constitución ecuatoriana se refleja en la jurisprudencia generada por la Corte Constitucional del Ecuador. A continuación se exponen algunos casos que han dejado interesante jurisprudencia sobre el tema:

¹³³ *Ibíd.*, 418.

¹³⁴ Lopera Mesa, *El principio de proporcionalidad y control*, 270-3.

¹³⁵ *Ibíd.*

1. Recurso extraordinario de protección: caso tributario

La III Sala de lo Penal y Tránsito de la Corte Provincial del Guayas ordena el archivo de la causa puesta en su conocimiento, puesto que consideró que al derogarse la Ley de Aduanas por el Código Orgánico de la Producción había desaparecido el delito que tipificaba como tal (la utilización de documentación falsa), sin tomar en cuenta que esta norma se mantuvo como parte del delito de defraudación.

La Corte Constitucional, en el recurso extraordinario de protección planteado, ante el evidente error cometido en la sentencia de la referencia, declara la vulneración de derechos constitucionales a la seguridad jurídica y debido proceso consagrados en los Arts. 82 y 76, numerales 1, 3 y 7 de la Carta Magna. Es importante poner en evidencia que, adicionalmente, en uno de los considerandos de esta sentencia, se reflexionó en el sentido de que el incumplimiento del debido proceso involucra el irrespeto al principio de proporcionalidad tipificado en el No. 6 del Art. 76 de la CRE¹³⁶.

2. Declaratoria de constitucionalidad

Declaratoria de constitucionalidad del Decreto Ejecutivo No 1440 emitido por el Presidente de la República del Ecuador en el que declara el Estado de excepción de la empresa estatal petrolera del Ecuador, PETROECUADOR, sus filiales y la empresa PETROAMAZONAS.

Luego de una extensa motivación, la Corte Constitucional declara la constitucionalidad de la Declaración de Excepción establecida en el Decreto No. 1440 de 19 de noviembre de 2008. En lo que tiene que ver con la aplicación del principio de proporcionalidad establecido en la Constitución de la República del Ecuador, en esta sentencia se reconoce: a) Que las medidas a adoptarse durante el estado de excepción, no deben ser desproporcionadas en relación a los fines que persigue la declaración del mismo. b) Que el principio de proporcionalidad se fundamenta en la legítima defensa, pues supone la existencia de un peligro inminente y exige una adecuación entre este y los medios utilizados para repelerlo. c) Que los medios utilizados, para ser legítimos, deben ser proporcionales a la gravedad del peligro. d) Que la juridicidad de las medidas que se adopten en cada situación que se presente dependerá de las características de la emergencia y de la proporcionalidad y razonabilidad que guarden las normas legales

¹³⁶ Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia contra Carlos Cortázar Vinuesa], en Archivo Corte Constitucional, 26 de agosto de 2013.

respecto de dicha emergencia. e) Que la “proporcionalidad de la limitación de los derechos fundamentales”, debe respetarse considerando que el Estado tiene la obligación jurídica de reconocer y garantizar ciertos derechos y garantías puesto que el simple reconocimiento no es suficiente. f) Que la Corte Constitucional deberá pronunciarse sobre la limitación de derechos y garantías solamente cuando esta limitación se presente y en cada caso concreto. g) Dispone asimismo que el ejecutivo adopte las medidas que sean proporcionales a los hechos generadores de la crisis evitando que el Estado ecuatoriano caiga en riesgo al no tomar dichas medidas¹³⁷.

3. Acción pública de inconstitucionalidad

Andrés Sebastián Córdova Neira y Mario Andrés Navarrete Serrano solicitan a la Corte Constitucional la declaratoria de inconstitucionalidad de las resoluciones 5377-08, 5467 – 08 y 5512- 09 emitidas por CONARTEL. La Corte Constitucional niega la petición y, entre las motivaciones, destaca que de acuerdo con el art. 3, numeral 2 de la Ley Orgánica de Garantías Constitucionales ha de tomarse en cuenta que el “test de proporcionalidad” es una herramienta interpretativa dentro del constitucionalismo ecuatoriano, y se lo aplica cuando existan contradicciones entre principios o normas y no sea posible resolverlas a través de las reglas de solución de antinomias, para ello se recomienda: a) Verificar que la medida adoptada proteja un fin constitucionalmente válido; b) Que la medida adoptada sea necesaria; y, c) Que exista equilibrio entre la protección y la restricción constitucional¹³⁸.

4. Acción extraordinaria de protección

La legitimada activa solicita la nulidad de la resolución dictada por la Unidad Municipal de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial de Loja, de fecha 22 de febrero de 2012, por considerar que las causales que le impidieron conseguir un cupo como taxista ejecutivo violan los derechos de tutela judicial efectiva, seguridad jurídica, derecho al trabajo e igualdad de oportunidades.

¹³⁷ Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia en caso Declaratoria de constitucionalidad del Decreto Ejecutivo No 1440 emitido por el Presidente de la República del Ecuador], en Archivo Corte Constitucional, 4 de diciembre de 2008.

¹³⁸ Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia en caso Andrés Sebastián Córdova Neira y Mario Andrés Navarrete Serrano en contra de las resoluciones 5377-08, 5467-08 y 5512-09 emitidas por CONARTEL], en Archivo Corte Constitucional, 9 de marzo de 2016.

A pesar de que la sentencia de la Corte Constitucional admite que la norma municipal (Ordenanza que planifica, regula y controla el transporte de taxi en servicio ejecutivo en el cantón Loja) no responde a criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad (subprincipios) en su imposición, reconoce que la disposición sometida a su criterio restringe derechos constitucionales de determinados ciudadanos que gozan de situaciones especiales (prestar servicios en una institución del Estado, tener una pensión jubilar o realizar actividades privadas que le den ingresos superiores al salario básico unificado), en beneficio de grupos más grandes que requieren la protección de otros derechos también previstos en la Constitución¹³⁹.

5. Consulta

Consulta sobre la constitucionalidad del contenido del Art. innumerado 15, de la ley reformativa al título V, libro II del Código Orgánico de la Niñez y Adolescencia y la tabla de pensiones alimenticias mínimas expedida por el Consejo Nacional de la Niñez y Adolescencia, en Resolución No. 01-CNNA.12, pues considera que contradice o no se encuentra previstos en los arts. 11 numerales 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9; art, 66 numeral 4, 75, 76 numerales 1 y 6, 82, 172, 424, 425, 426 y 428 de la Constitución de la República.

El principal argumento de los consultantes es la inaplicación del principio de proporcionalidad previsto en el art 76, numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador, aplicado a las diferentes circunstancias que deben ser consideradas en la imposición de pensiones alimenticias para los menores de edad.

La Corte Constitucional, luego de analizar jurisprudencia de la propia Corte, lo dispuesto por el Código de la materia respecto del derecho de alimentos, el estudio de la “duda razonable”, la potestad del juez de los jueces y juezas de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y la potestad de los jueces de aplicar en sus decisiones los principios procesales de ponderación y proporcionalidad, especialmente dentro de la valoración de la prueba, declara la constitucionalidad condicionada de algunas disposiciones de la ley reformativa al título V, libro II del Código Orgánico de la Niñez y Adolescencia y la tabla de

¹³⁹ Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia en caso Blanca Dalmita Mena Peña en contra de la resolución dictada por la Unidad Municipal de transporte Terrestre tránsito y Seguridad Vial de Loja], en Archivo Corte Constitucional, 22 de mayo de 2015.

pensiones alimenticias mínimas expedida por el Consejo Nacional de la Niñez y Adolescencia¹⁴⁰.

1.1. El principio de proporcionalidad en el Derecho penal ecuatoriano

Si se hace el enfoque solamente en el campo del derecho penal, con una visión generalizada, habrá que referirse directamente a aquellas normas constitucionales, legales o reglamentarias que regulan todo tipo de infracción. Pero si se mira el antes y el después del derecho penal ecuatoriano, habrá que referirse a situaciones que han ido cambiando y ajustándose a las condiciones sociales y hasta políticas por las que ha atravesado el país. Sin entrar a analizar o profundizar el estudio de las instituciones jurídicas del derecho penal, se observa que para regular las conductas penales (excepto en lo tributario) existía el *Código Penal*, y para regular los procesos penales estaba el *Código de Procedimiento Penal*, pero las fallas y carencias que se fueron presentando con el correr del tiempo, llevó a los legisladores a unificar lo sustantivo y lo adjetivo de la materia penal en un solo cuerpo legal especializado en lo punitivo, que establece todas las acciones u omisiones que en un momento determinado llegan a constituirse en delito o en contravención, este cuerpo legal en el Ecuador es el *Código Orgánico Integral Penal*.

Ya en párrafos anteriores se mencionó que la Constitución dispone el respeto al principio de constitucionalidad de las normas, es así que el derecho penal, frente a los derechos de las personas, por un lado los protege cuando estos han sido vulnerados, y por otro los restringe para evitar posibles daños, fijando a través del respeto al principio de proporcionalidad los límites necesarios para estos fines.

A través de la aplicación del principio de proporcionalidad en las sanciones, como lo señala Eduardo Franco Loor, “se trata de establecer que no solo es preciso que pueda ‘culparse’ al autor de aquello que motiva la pena, sino también que la gravedad de esta resulte proporcionada a la del hecho cometido”¹⁴¹, y mencionando a Mir Puig, establece que existen dos aspectos o exigencias que se distinguen en el principio de proporcionalidad, esto es, “por una parte, la necesidad misma de que la pena sea proporcionada al delito. Por otra parte, la exigencia de que la medida de la

¹⁴⁰ Ecuador. Corte Constitucional, [Sentencia en caso 0179-12-CN, Jueces de la Segunda Sala de lo Laboral, Niñez y Adolescencia de la Corte Provincial de Pichincha], en Archivo Corte Constitucional, 4 de septiembre de 2013.

¹⁴¹ Eduardo Franco Loor, *Fundamentos del derecho penal moderno* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011), 203.

proporcionalidad se establezca en base a la importancia social del hecho”¹⁴², concluyendo que el principio de proporcionalidad permite limitar la especie y medida de la sanción que debe aplicarse en cada caso, y que la gravedad de la pena debe ser proporcional a la gravedad del delito¹⁴³.

En Colombia, Álvaro Orlando Pérez Pinzón, expresidente de la Sala de Casación Penal, habla del concepto ‘procesal’ de proporcionalidad al que, “identificándolo como el principio de ‘prohibición del exceso’, le otorga características específicas en el campo penal. Este principio, correctamente aplicado, busca el equilibrio de intereses, les pone límites y solucionará los problemas en forma adecuada y justa si utiliza recursos previamente establecidos en la ley”¹⁴⁴.

El derecho penal ecuatoriano, cuando regula las sanciones que impone a los infractores de la norma, acoge el principio de proporcionalidad y lo aplica en los diferentes aspectos que rodean el mundo punitivo, especialmente tratándose de la pena de privación de libertad, cuyo cumplimiento se rodea de aspectos que deben ser considerados, principalmente desde el punto de vista humanitario. En este aspecto, el Art. 12 del COIP va más allá de la simple aplicación de la norma y reconoce el derecho de las personas privadas de la libertad a gozar de todas las garantías constitucionales y de los derechos humanos, cuando en el numeral 16 ordena que las sanciones disciplinarias dentro de los recintos carcelarios sean proporcionales a la falta cometida, considerando la gravedad y reincidencia de la misma (Art. 725); de la misma forma, en el Art. 77 del COIP, por una parte se reconoce el derecho del agraviado a exigir la restauración o la compensación del daño recibido, pero por otro se establece que esta restitución no puede ser desmedida y tiene que guardar proporción con el daño sufrido. Idéntica situación se da con la aplicación de las medidas cautelares y de protección regladas en el Art. 520 del COIP, puesto que el juzgador al imponerlas debe “considerar los criterios de necesidad y proporcionalidad de la medida solicitada”¹⁴⁵.

Con la expedición del nuevo COIP el Ecuador ha endurecido las penas para la mayoría de los delitos, y por ello se le atribuye características de derecho sancionatorio. Sin embargo, tratando de ubicarse en el justo medio, es importante aclarar que, a pesar por la dureza de sus penas, como se señaló en párrafos anteriores,

¹⁴² *Ibíd.*, 204.

¹⁴³ *Ibíd.*, 205.

¹⁴⁴ Álvaro Orlando Pérez Pinzón, *Introducción al derecho penal* (Bogotá: Temis, 1989), 295.

¹⁴⁵ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 180 (10 de febrero de 2014), Art. 520.

existen disposiciones que merman la rigurosidad de las sanciones, concretamente en el Art. 77 del título III, capítulo único, la figura jurídica de la reparación integral lleva a restarle severidad al derecho penal y procura que las soluciones a los problemas penales sean más eficaces.

Es interesante poner de relieve que la justicia penal tributaria estuvo, hasta antes de febrero de 2015, regulada mayoritariamente por el *Código Tributario*, en el que se tipificaban los delitos de defraudación y contrabando en todas sus formas, al igual que sus sanciones, y en la *Ley de Aduanas* todos los delitos aduaneros, con sus respectivas penas. En estos cuerpos legales, las sanciones de decomiso, multa, prisión, cancelación de inscripciones en los registros públicos, cancelación de patentes y autorizaciones, clausura de establecimiento o negocio y suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos, estaban concebidas y reguladas en forma exclusiva para las infracciones tributarias, eran -por decir lo menos- más proporcionales a la infracción cometida y se identificaba en mejor forma con lo económico. ¿De dónde sale esta afirmación? 1. Las principales sanciones eran de tipo pecuniario e iban en contra del patrimonio del contribuyente, puesto que al tipificar la pena para los delitos y contravenciones tributarias, se consideró que los delitos tributarios son en esencia de tipo económico y que la sanción debe estar acorde con su naturaleza. 2. La cuantía de las multas se calculaba en base a la cuantía del tributo que se trató de evadir, y llegaba a un máximo de 5 veces el tributo evadido o tratado de evadir. 3. Solo en casos muy graves de contrabando cabía la prisión, que no podía ser menos de un mes ni mayor a 5 años, y adicionalmente podía ser sustituida por una multa equivalente, aún luego de haber comenzado a cumplir la prisión el infractor. Si los delitos siguen siendo los mismos (con las debidas excepciones), ¿por qué tuvieron que agravarse las penas? ¿Por qué hacerlas más persecutorias? ¿Por qué se atenta en forma tan burda contra los derechos de ciudadanos que generan riqueza y, muy especialmente, se legisla en contra del principio de proporcionalidad?

Ya en materia tributaria, la alusión al principio de proporcionalidad en las sanciones que se imponen en el ilícito tributario se mantiene únicamente en el *Código Tributario* que regula exclusivamente a las contravenciones y faltas reglamentarias. Al respecto, el Art. 329 dice: “Las sanciones pecuniarias se impondrán en proporción al valor de los tributos que, por la acción u omisión se trató de evadir o al de los bienes

materia de la infracción...”¹⁴⁶, haciendo el cálculo desde el día de la infracción. Pero en cuanto a las sanciones que se imponen a los delitos tributarios, tipificados en el COIP, el principio de proporcionalidad se limita a lo establecido en la Constitución del Ecuador.

1.2. Aplicabilidad del principio de proporcionalidad en lo penal común

Es tanta la necesidad de que se respete el principio de proporcionalidad en la tipificación e imposición de sanciones que resulta imperiosa la necesidad de introducirnos en el estudio de la forma en la que se ha aplicado el principio de proporcionalidad en las normas penales tributarias. García Falconí asegura que “El principio de proporcionalidad es el equilibrio que debe mantenerse entre el Derecho a castigar que tiene el Estado y contraponerlo a los Derechos de las personas, de tal manera que ambas partes queden en igualdad de condiciones, esto es mantener un balance equitativo entre el IUS PUNIENDI estatal y los derechos de las personas”¹⁴⁷. Una equitativa forma de relacionar los derechos del Estado con los de sus habitantes es asumir, de la manera que lo hace García Falconí, a este principio como la “(...) herramienta para la medición y análisis de los ataques estatales, en el ámbito de la libertad del ciudadano”¹⁴⁸.

“El *ius puniendi*, es decir, el derecho a sancionar conductas previamente tipificadas como infracciones, es una prerrogativa que le corresponde al Estado, como parte de un concepto mayor: la política criminal. (...) “... el *ius puniendi* no es la única herramienta de política criminal, pues si bien es la principal en lo que hace mención a la reacción estatal ante el injusto, en soledad sería insuficiente, pues dejamos de lado todas aquellas situaciones que pueden luchar, asimismo, contra la criminalidad, pero desde una perspectiva preventiva, que va desde una verdadera seguridad jurídica hasta tópicos referentes a calidad de vida y educación”¹⁴⁹.

Desde el punto de vista de los derechos de los que goza todo ciudadano, el derecho penal cumple funciones aparentemente contradictorias. Mientras por un lado protege los derechos de los habitantes del país, por el otro los restringe, limita, y en

¹⁴⁶ Ecuador, *Código Tributario*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 958 (23 de diciembre de 1975), Art. 329.

¹⁴⁷ García Falconí, *Las garantías constitucionales en el nuevo código*, 81.

¹⁴⁸ *Ibíd.*

¹⁴⁹ Juan Carlos Salazar, “El *ius puniendi* como parte de política criminal”, *El Tiempo: Revista de derecho*, I semestre de 2017): 8.

determinados casos llega a la suspensión de tales derechos, que en otras circunstancias habrían sido protegidos; tal es el caso del derecho a la libertad, que se pierde por el tiempo que dure la sentencia cuando el infractor es castigado con pena de prisión. Está claro que en la relación ilícita participan principalmente dos actores: las víctimas y los victimarios. Desde el lugar de las víctimas, el derecho penal protege sus derechos cuando estos han sido lesionados, pero desde el punto de vista del victimario, al aplicársele una sanción por parte de autoridad competente, se restringen considerablemente sus derechos en lo personal o en lo patrimonial, de allí que para evitar la venganza de los afectados o la impunidad del que cometió la infracción, se haga necesario establecer los correspondientes límites a través del principio de proporcionalidad, que permite una relación equilibrada y coherente entre el grado de afectación a los derechos de una persona, producto del cometimiento de un delito y el perjuicio que recibe por la aplicación de la sanción. Al respecto sostiene Zambrano Simball:

La proporcionalidad de la pena debe estar en relación con las distintas maneras en que el bien jurídico se encuentre lesionado. Las penas más graves en cantidad y calidad, deben quedar reservadas para las lesiones más graves de importantes bienes jurídicos, la pena debe ir considerando esas variantes de la conducta para ir equilibrando la pena en relación con las diversas variantes que se puedan ejecutar.- La pena para el delito consumado no puede ser la misma que para el delito tentado¹⁵⁰.

En resumen, se ha evidenciado la necesidad de que se cumpla fiel y legalmente lo dispuesto en la Constitución de la República que dispone el total respeto del principio de proporcionalidad en todo el quehacer jurisdiccional y en el presente caso el cumplimiento de este principio en las normas que regulan en Derecho penal común.

2. El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario ecuatoriano

Álvaro Mejía Salazar, en el *Diccionario de derecho tributario* recoge conceptos de derecho tributario de grandes estudiosos de la materia:

Donato Gianini, define al derecho tributario como aquella rama del derecho que expone normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos. Dino Jarach llama derecho tributario al conjunto de normas y principios del derecho que atañe a los tributos. Para Antonio Berliri el derecho Tributario puede

¹⁵⁰ Mario Rafael Zambrano Simball *Los principios constitucionales del debido proceso y las garantías jurisdiccionales* (Quito: PH Ediciones Industria Gráfica, 2009), 50.

definirse como aquella rama del derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y a la aplicación de los tributos, así como a la creación y observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares, conexos con el tributo. Héctor Villegas señala que el derecho tributario en sentido lato es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos¹⁵¹.

El denominador común de los conceptos transcritos son las normas y los principios, normas referidas a la Constitución, leyes, reglamentos y principios que regulan no solo el derecho sino el convivir humano dentro de una sociedad productora de recursos para el mejoramiento de la economía.

El principio de proporcionalidad en la Constitución de la República del Ecuador ha sido considerado garantía básica del debido proceso y un verdadero punto de equilibrio entre las sanciones y las infracciones, conducentes a actuar con mesura cuando se trata de regular libertades, ubicándose en el numeral 6 del Art. 76 y en el numeral 13 del 77.

El *Código Tributario ecuatoriano*, (que a esta fecha: 17 de abril de 2017 ha quedado reducido a su mínima expresión), mantiene en el Art. 5, *contrario sensum* a lo que sucede en el Art. 300 de la Constitución, del que fue eliminado, el principio de proporcionalidad, junto con los de legalidad, igualdad, generalidad e irretroactividad se mantiene en este Código, precisamente por la gran importancia que posee no solo en materia de sanciones que se imponen a los delitos tributarios e infracciones, sino en todo el contexto impositivo, referido especialmente a beneficios tributarios de los que gozan determinados contribuyentes a través de las exenciones.

Las exenciones son beneficios de los que gozan ciertos contribuyentes atendiendo a su especial condición social, económica o pública, y requieren en su aplicación del principio de proporcionalidad. El *Código Tributario* establece exenciones generales y especiales, y aunque no lo dice en forma taxativa, al enmarcar al principio de proporcionalidad como un principio rector de la tributación, dispone su obligatoria utilización en todo el accionar económico-tributario nacional¹⁵².

Si en el *Código Tributario* es tan destacada la presencia y aplicabilidad del principio de proporcionalidad, en la *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno* (LORTI) lo es mucho más. De manera explícita, respecto de las exenciones, se

¹⁵¹ Álvaro Renato Mejía Salazar, *Diccionario de derecho tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 98.

¹⁵² Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 38 (14 de junio de 2005), Art. 19.

encuentra en el tercer inciso del Art. 9, que dispone que las exenciones de impuesto a la renta en los dividendos en acciones generados y distribuidos en los casos de reinversión de utilidades deben guardar proporcionalidad entre sí. Las deducciones también se sujetan al principio de proporcionalidad, así se expresa en el Art. Innumerado, después del 26, cuando se establece el derecho que tiene el poseedor de acciones a deducir su valor nominal, valor de adquisición o valor patrimonial, pero en forma proporcional al costo de dichas acciones. Quienes producen, comercializan bienes o prestan servicios que están gravados con IVA, tanto con tarifa 0% como con 12% (hoy 14% durante un año, por la puesta en vigencia de La *Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para La Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016*¹⁵³), tienen derecho a crédito tributario en proporción al IVA pagado solamente en las operaciones gravadas con este impuesto, concretamente en las compras locales o en las importaciones de bienes que incrementan los activos fijos y en la adquisición de bienes, insumos, materias primas y uso de servicios gravados con IVA (Art. 66). Finalmente, el principio de proporcionalidad, en el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), se encuentra presente en el Art. 76, en el que se exige que al aplicar la tarifa *ad valorem* se tome en cuenta el valor por litro de la bebida alcohólica o su proporcional¹⁵⁴.

El *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones* (COPCI) regula el costo de las tasas que por servicios relativos a la concesión de permisos, autorizaciones, registros, licencias, etc., tienen que cancelar los usuarios a nivel local o nacional, las mismas que conforme lo dispone el Art. 80¹⁵⁵ se deben fijar en forma proporcional al costo de los servicios prestados.

El texto legal tributario en el que se encuentra mayor incidencia y aplicabilidad el principio de proporcionalidad es el COOTAD, cuerpo legal que se utiliza para equilibrar todo el accionar de los actores de los GAD. En las elecciones de los miembros del Consejo Regional, con miras a que exista suficiente representación política y poblacional, es mandatorio que exista proporcionalidad entre el número de

¹⁵³ Ecuador, *Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de Abril de 2016*, en Registro Oficial, No. 759 (20 de mayo de 2016).

¹⁵⁴ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, LORTI*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 38 (14 de junio de 2005).

¹⁵⁵ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 351 (29 de diciembre de 2010), Art. 80.

miembros que integrarán el consejo y la población urbana y rural. Los procesos sancionatorios en los gobiernos autónomos descentralizados¹⁵⁶ se rigen por los principios de legalidad, proporcionalidad, tipicidad, responsabilidad irretroactividad y prescripción. Sin embargo, es destacable la importancia que este cuerpo legal le da al de proporcionalidad¹⁵⁷, en la imposición de las sanciones que deberán gradarse considerando la gravedad del acto infraccional, la trascendencia social de la infracción, el perjuicio causado a la entidad edilicia, la intencionalidad del infractor, la reincidencia del acto y la cuantía de perjuicio ocasionado al Estado.

Concretamente, las multas que conduzcan al cumplimiento efectivo de todo acto administrativo seccional deben ser impuestas de manera proporcional y progresiva, sometándose a las limitaciones reglamentarias correspondientes¹⁵⁸. Son prácticas periódicas en los Gobiernos Autónomos Descentralizados, la actualización de los avalúos y la revisión de los impuestos prediales, tanto del área urbana como rural, pero siempre bajo la tutela de los principios tributarios, y muy especialmente el de proporcionalidad¹⁵⁹. De la misma manera, este principio es de trascendencia en las regulaciones que rigen las normas tributarias de los predios que se mantienen en copropiedad, fijando el impuesto y sus exenciones en proporción al avalúo del predio y a la extensión del mismo; la determinación del impuesto predial que corresponda a cada GAD cuando el predio se ubique en varias jurisdicciones, así como la fijación de la base imponible de cada tributo.

En el derecho tributario penal ecuatoriano, expresado en el *Código Orgánico Integral Penal*, el respeto al principio de proporcionalidad se pone de manifiesto desde los considerandos de la ley, cuando sometándose a la Constitución hace referencia a la obligación de que exista “(...) cierta relación coherente entre el grado de vulneración de un derecho y la gravedad de la pena”¹⁶⁰, y a la necesidad de aplicar “(...) la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales”¹⁶¹. En forma tácita está presente a lo largo de todo el Código, pero de manera taxativa se encuentra en los Arts. 12 y 725, para equilibrar las sanciones que dentro del recinto carcelario se imponen a las personas privadas de libertad, que como todo ciudadano gozan también

¹⁵⁶ Ecuador, *Código Orgánico de Ordenamiento Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD*, en Registro Oficial, Suplemento, No. 303 (19 de octubre de 2010), Art. 395.

¹⁵⁷ *Ibíd.*, Art. 396

¹⁵⁸ *Ibíd.*, Art. 380.

¹⁵⁹ *Ibíd.*, Art. 497.

¹⁶⁰ Ecuador, COIP, 4.

¹⁶¹ *Ibíd.*, 8.

de derechos y garantías, estableciendo penas que afectan el tiempo destinado para las visitas familiares, las comunicaciones externas, las llamadas telefónicas o, al incluirse en el régimen de máxima seguridad, todas estas considerando la gravedad de la falta o su reincidencia. De manera concreta se refiere a la proporcionalidad de las penas con los que se han de castigar los delitos tributarios, en el Art. 329 en el que establece que al imponerse las sanciones pecuniarias, quien lo haga debe tomar en cuenta que la afectación patrimonial debe darse en proporción a los tributos evadidos, a las acciones u omisiones destinadas al no pago de la obligación tributaria y a los bienes que fueron materia de la infracción.

2.1. Aplicabilidad del principio de proporcionalidad tributaria en el régimen penal tributario: inconsistencias

Para entrar en este tema se ha de considerar que la existencia del régimen penal tributario está supeditado a la presencia de los denominados delitos tributarios. El primer planteamiento que se hace es la ubicación de los delitos tributarios en el campo del derecho económico o netamente tributario. Gabriela Ríos Granados afirma que “(...) los delitos tributarios pueden ser parte del Derecho Penal Económico, siempre y cuando se contemple al orden económico en sentido estricto”¹⁶²; sin embargo, aclara que sin importar que los delitos tributarios sean económicos o tributarios propiamente dichos, “(...) son una manifestación de la potestad punitiva del Estado y como tal, el legislador no debe abusar de la aplicación de delitos para tipificar cualquier conducta, olvidando así la teoría del garantismo del derecho penal”¹⁶³. La misma autora, refiere a Margain Manautou para separar al derecho penal tributario del derecho penal común, debido a las características propias que lo distinguen, explicando que se ha llegado a sostener que “(...) el Derecho Penal Tributario concibe la reparación del daño civil, sanciona hechos u omisiones no delictivos; sanciona tanto a personas físicas como morales; imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; se puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como agentes de control; se presume dolo, salvo prueba en contrario y solo tiende a obtener la reparación del daño”¹⁶⁴.

¹⁶² Ríos Granados, “El ilícito tributario”, 316.

¹⁶³ *Ibíd.*

¹⁶⁴ *Ibíd.*

A pesar de que para algunos autores tanto el delito común como el delito tributario son conductas típicas, antijurídicas y culpables, se ha de considerar que el delito tributario, en estricto sentido, lo que hace es vulnerar la relación jurídico-tributaria debido al incumplimiento de la obligación de pagar el tributo, mientras que el delito común constituye una conducta con características delictivas propias. La consecuencia sería que el legislador al elaborar la ley lo haga considerando las características propias de cada delito y le dé al delito tributario una visión ajustada a su naturaleza, sin olvidar la existencia de los principios constitucionales y propiamente tributarios, que deben estar presentes en las actividades legislativas y jurisdiccionales.

Respecto de la observancia del principio de proporcionalidad por parte del legislador, del juez y del funcionario administrativo, el colombiano Alfredo Lewin Figueroa, en su libro *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional*, que estudia la jurisprudencia colombiana, en la sentencia revisada en relación con la aplicación del principio de proporcionalidad, se pronuncia en los siguientes términos: “El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios (equidad y proporcionalidad), fijando sanciones razonables. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación están obligados a su observancia”¹⁶⁵.

En la misma sentencia se hace referencia a las “sanciones por inexactitudes” referidas en el Art. 647 del Estatuto colombiano, en el que se establece que solo se puede imponer sanción cuando exista perjuicio para el Estado, dicho en otras palabras, cuando, “(...) de la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en la declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, se deriva un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo para el contribuyente o responsable”¹⁶⁶. La aplicación de este enunciado es muy interesante, y al parecer sería justo y equitativo; sin embargo, en la práctica se hace más difícil si se toma en cuenta que en la aplicación de una sanción en el campo tributario deben hacerse consideraciones de tipo constitucional, penal, administrativo e incluso civil, cuando el caso amerite indemnizaciones y, en resumen, genera controversias entre los involucrados en la tributación y produce dificultades para su aplicación, puesto que ello implica el cumplimiento de normas constitucionales, penales y administrativas. El cumplir la norma constitucional conlleva la aplicación

¹⁶⁵ Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario*, 187.

¹⁶⁶ *Ibíd.*, 186.

del principio de proporcionalidad en el ámbito penal, administrativo y demás ramas del convivir jurídico, como se establece en el numeral 6 del Art. 76 de la Constitución.

En lo penal común no podrían establecerse diferencias de cuantía puesto que en el juzgamiento de delitos penales comunes la cuantificación del daño se establece por excepción, no tiene límites económicos que permitan gradar las penas en forma diferente, en el derecho criminal lo que se busca es proteger a los ciudadanos en la sociedad; administrativamente, tampoco existe una tabla que gradúe las penas de acuerdo con la cuantificación del daño provocado, sino la protección de la organización y funcionamiento de los entes estatales; y, adicionalmente, en lo civil, cuando el caso amerite indemnizaciones se debe legislar sobre la cuantía de estas últimas.

Sería de desear que al imponer sanciones en materia tributaria se logre establecer un nexo entre todas ellas para darle a la sanción un justo equilibrio, pero esto se encuentra en manos del legislador al tipificar la pena y en la de los jueces al sentenciar e imponerlas a los infractores. En este mismo aspecto, los problemas que se presentarían serían múltiples, puesto que quedarían muchas interrogantes respecto de la forma de establecer la cuantía, como probar que existió o no daño, qué daños serán sancionados y cuáles no, y lo fundamental, el aspecto de la prueba porque de acuerdo con el *Código Tributario* la carga de la prueba la tiene el contribuyente, pero podría revertirse a fin de que sea la Administración la que pruebe que el Estado fue perjudicado, generando también en este ámbito incertidumbres, puesto que esta labor se la confiaría a funcionarios públicos que ante una duda tendrían que pronunciarse en favor del Estado.

2.2. Sanciones por delitos tributarios en el derecho comparado: similitudes y diferencias

En busca de legislación comparada que sea un referente para realizar un análisis comparativo de lo que sucede en el Ecuador respecto de las sanciones por delitos tributarios, se ha revisado sumariamente la legislación tributaria de algunos países europeos, y la decisión es trabajar con España por tener una de las legislaciones más antiguas y haberse constituido a través del tiempo en el referente de la mayor parte de leyes ecuatorianas, y, concretamente, de las tributarias; por otra parte, un breve estudio de la legislación penal tributaria en varios países latinoamericanos: Perú, Bolivia,

Argentina, Guatemala y Venezuela, permite establecer que en la actualidad, debido al régimen político imperante, las normas jurídicas que rigen para los delitos y sanciones en esos países se identifican casi en forma absoluta con las reglas impuestas por la Asamblea durante el gobierno del economista Correa en el Ecuador.

Es innegable que la tipificación de delitos y sanciones en la legislación tributaria de la República Bolivariana de Venezuela posee considerable similitud con los delitos y sanciones en lo tributario, estas se han legislado dentro del *Código Orgánico Integral Penal* ecuatoriano; y tampoco se puede negar que ambas legislaciones, la venezolana y la ecuatoriana, tienen como referente común la concepción tributaria española.

En general, en el país europeo la tipificación de los delitos tributarios y sus sanciones se encuentra bifurcada, puesto que las normas que regulan la defraudación se las halla en el *Código Penal* español, mientras que las disposiciones legales que tienen que ver con el contrabando se las ha reunido en la *Ley Orgánica de Represión del Contrabando*. Por otra parte, la legislación penal tributaria de Venezuela, debido a la tendencia administrativista que predomina en ese país, está íntegramente tipificada en el *Código Tributario* venezolano. En Ecuador, con la expedición del COIP, todos los delitos de naturaleza tributaria se han recogido en este cuerpo legal.

A efectos de visualizar con absoluta claridad las particularidades que identifican a las sanciones que se imponen en España, Venezuela y Ecuador por el cometimiento de delitos de naturaleza tributaria, se ha elaborado un cuadro comparativo que recoge las principales características de las legislaciones en materia de sanciones tributarias de cada uno de los países (constan en el anexo 1). A continuación un detalle de las situaciones que se presentan en el manejo legal y procesal del ilícito tributario en España, Venezuela y Ecuador, en un intento de analizar conflictos, detectar errores y encontrar posibles soluciones que surjan de la comparación de las tres legislaciones.

En España el ilícito tributario se encuentra tipificado en dos cuerpos legales, por un lado, el *Código Penal*, en cuyo título XIV, dentro de los delitos contra de la Hacienda pública y contra la Seguridad Social (Art. 305), establece las normas que regulan todas las formas del delito de defraudación, así como las sanciones correspondientes; y, por otro lado, está la *Ley Orgánica de Represión del Contrabando*, que en el título I (Art. 2) norma el delito de contrabando y sus penas, iniciando con paso firme, pues la definición de contrabando, nada común en los textos

legales, al iniciar este título, le conduce por un camino de absoluta seguridad y certeza en el manejo del tema, lo que repercute en confianza de quienes de una u otra forma tienen que someterse a dicha normatividad¹⁶⁷.

En general, no siempre se encuentran definiciones de términos en los diferentes cuerpos legales, a pesar de que una clara definición podría ayudar en una acertada interpretación de las normas. En esta línea, el *Código Penal* español califica como defraudación a toda acción u omisión que conduce a perjudicar al Estado, enunciando las formas que se requieren para perfeccionar la defraudación a la Hacienda pública, así, se refiere a: eludir el pago de tributo no retenerlos, obtener devoluciones indebidas y disfrute de beneficios fiscales indebidos; mientras que la *Ley Orgánica de Represión de Contrabando* señala en forma concreta seis acciones ilícitas que llevan al cometimiento del delito aduanero, pero condiciona su configuración absoluta al monto de lo que no se ha pagado o pretendido no pagar; el tributo impago, para que sea delito debe llegar al menos a 25.000 euros, de ser inferior, o si la obligación se ha pagado antes de que la administración tributaria le haya notificado con el inicio de proceso de determinación, no alcanza a la categoría de delito. Es más, se considerará regularizada la situación tributaria del contribuyente y libre de cualquier acción penal cuando, antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan al contribuyente tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales, el sujeto obligado pague el 100% de la deuda tributaria. Finalmente, el pago de la obligación antes de concluir el proceso de juzgamiento le da derecho al imputado a la rebaja de la pena en un 50%.

En esta legislación existen dos penas: prisión y multa, mismas que aumentan con la presencia de agravantes, llegando a un máximo de ocho años en las privativas de libertad y al séxtuplo del valor de los bienes objeto del ilícito, o el 350%, porcentualmente; se establecen sanciones adicionales, tales como la pérdida del derecho a subvenciones públicas o del derecho a gozar de los beneficios de la seguridad social por un tiempo y, además, penas de clausura y comiso¹⁶⁸.

En Venezuela toda la legislación que regula el ilícito tributario se encuentra en el *Código Tributario de la República Bolivariana de Venezuela*, en el título III, capítulo I, que trata sobre los ilícitos tributarios y sus sanciones, con excepción de lo

¹⁶⁷ España, *Ley Orgánica de Represión del Contrabando Jefatura del Estado*, en BOE, No. 297 (13 de diciembre de 1995).

¹⁶⁸ *Ibíd.*, Arts. 12 y sig.

aduanero, que tiene su propia legislación. Ante posibles vacíos legales, el Art. 79 establece la supletoriedad de los principios y disposiciones regulados en el *Código Penal* venezolano, en el que se introduce como delitos a las figuras jurídicas de la simulación, ocultación, maniobra o cualesquiera otras formas de engaño, cuando a través de ellas se induzca a error a la administración tributaria obteniendo para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido. Contiene una clasificación pormenorizada de las posibles infracciones, que las divide en: ilícitos formales (42), ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas (12), ilícitos materiales (4) e ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, señalando circunstancias e incluso detalle de indicios que conduzcan a tales delitos¹⁶⁹.

A diferencia de lo que sucede en España, en la República Bolivariana de Venezuela la existencia del delito es independiente de consideraciones externas, en consecuencia, quien comete una infracción será juzgado sin tomar en cuenta la cuantía del tributo evadido o la voluntad de las partes; sin embargo, esta legislación, al referirse a las formas de extinción de las acciones y las penas, instaura que la acción penal se extingue si el contribuyente paga el tributo establecido en el acta de reparo, dentro de los quince (15) días hábiles de notificada o cuando el infractor acepta la determinación realizada por la administración tributaria venezolana y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones en forma total dentro del plazo de veinticinco (25) días de notificada la resolución, con lo que se da por terminado el sumario. Las acciones penales no suspenden el cobro de la obligación tributaria.

Las sanciones susceptibles de ser aplicadas a los ilícitos tributarios en Venezuela son de tipo personal, pecuniario y administrativo, concretamente se establecen penas de prisión que llega a un máximo de 8 años, multa -expresada en Unidades Tributarias, que va de 50 a 2000, o en valores porcentuales que deben transformarse en UT-, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, clausura temporal del local en donde se ejerce la actividad económica, inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones y suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales. No se debe olvidar que las sanciones las impone la administración tributaria venezolana, excepto las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, que solo pueden ser aplicadas por los órganos

¹⁶⁹ Venezuela, *Ley Procesal Penal*, en Gaceta Oficial, No. 37.305 (17 de octubre de 2001).

judiciales competentes, de acuerdo al procedimiento establecido en la *Ley Procesal Penal*¹⁷⁰. Para mejor comprensión de la forma en la que se encuentran establecidas las sanciones para los delitos penales en Venezuela, es indispensable conocer la definición de “unidad tributaria” y la forma en la que se la utiliza.

UNIDAD TRIBUTARIA.- Se define como una medida de valor expresada en moneda de curso legal (actualmente en Bolívares en el caso de Venezuela), creada por el Código Orgánico Tributario (COT) y modificable anualmente por la Administración Tributaria (SENIAT).

Es una medida de valor creada a los efectos tributarios, que permite equiparar y actualizar a la realidad inflacionaria, los montos de las bases de imposición, exenciones y sanciones, entre otros, con fundamento en la variación del Índice de Precios al Consumidor (I.P.C.), principal indicador que usa el Banco Central de Venezuela para el cálculo de la inflación del país.

La Unidad Tributaria tiene la finalidad de mantener la vigencia efectiva de la legislación en tiempos de inflación y la progresividad del sistema tributario¹⁷¹.

El legislador ecuatoriano sitúa el ilícito tributario en dos cuerpos legales: por una parte, las infracciones tributarias, que las clasifica en contravenciones y faltas reglamentarias, con sus correspondientes sanciones, que se las ubica en el libro cuarto, título I, capítulo I, Art. 310 y siguientes del *Código Tributario*; y por otra, los delitos tributarios y las penas a ellos aplicables, que fueron tipificados en la sección quinta, relativa a los delitos contra el régimen de desarrollo, a partir del Art. 297 del COIP. Las definiciones de términos contenidos en la legislación penal se encuentran totalmente ausentes respecto de los delitos y sanciones en materia tributaria. En forma semejante a lo que sucede en la ley tributaria venezolana, el *Código Orgánico Integral Penal* del Ecuador le atribuye la categoría de delito a determinadas infracciones que son producto de actos u omisiones en que se simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, o de alguna manera no pague o trate de evitar el pago del correspondiente tributo que genera el comercio nacional e internacional.

Partiendo del entendido de que en el COIP los delitos que conllevan una negación al pago de impuestos son tres, a saber: defraudación tributaria, defraudación aduanera y contrabando, cada uno de ellos con sus individualidades muy bien definidas, se ve que las acciones que ameritan ser calificadas como defraudación

¹⁷⁰ *Ibíd.*

¹⁷¹ Infoguía.net, “¿Qué es la Unidad Tributaria en Venezuela?” (2017) <<http://paginasamarillas.infoguia.net/infotip.asp?t=unidad-tributaria-en-venezuela&a=422>>.

tributaria llegan a diecinueve, las acciones u omisiones establecidas como defraudación aduanera son apenas a seis y los actos que configuran el contrabando son ocho.

Precisamente, obedeciendo a la diferenciación antes enunciada, las penas con las que se sanciona el cometimiento de delitos tributarios en el Ecuador y constan en el COIP son muy variadas. Existen las penas de privación de libertad, la multa, destitución del cargo, extinción de la persona jurídica, inhabilitación para ocupar cargo público, restricción de los derechos de propiedad, comiso penal, clausura temporal o definitiva, disolución de la persona jurídica, prohibición de contratar con el Estado temporal o definitivamente.

Contrariamente a lo que sucede en España, en donde la existencia del delito prácticamente se condiciona a la cuantía del tributo o al pago de la obligación antes de que la notifique con la determinación, en el Ecuador no existe causa alguna que impida la configuración del delito y, por tanto, la imposición de la sanción, que aumenta o decrece de acuerdo con la cuantía del perjuicio causado a las arcas fiscales y los agravantes que rodearon el acto delictivo. La cuantía del daño causado, que se mide con salarios básicos unificados del trabajador en general, agrava o maximiza la pena o permite que se impongan penas accesorias¹⁷².

Llama la atención el hecho de que en las tres legislaciones que están siendo analizadas la iniciación de las acciones o del proceso penal por delito tributario no suspenden las acciones de cobro de las obligaciones impagas, ni las paralizan luego de cumplida la sanción, puesto que el derecho del Estado a recuperar su patrimonio se mantiene incorruptible, aunque resulta interesante lo que sucede en la legislación española, la que le confiere al contribuyente una rebaja del 50% de la pena cuando paga la obligación tributaria antes de concluir el proceso, situación que no se ha previsto en Ecuador ni en Venezuela.

A pesar de la diferencia existente en cuanto a los cuerpos legales que compilan la normativa que regula el ilícito tributario, en lo sustantivo existe muchísima similitud entre Ecuador y Venezuela, y las dos legislaciones latinoamericanas evidencian rasgos que le asemejan a la ley española, de la que se han heredado los fundamentos del ilícito tributario y se han tomado muchas de las normas jurídicas que rigen en el país europeo.

¹⁷² Ecuador, COIP. SECCIÓN QUINTA: Delitos contra el régimen de desarrollo. Art. 197 y siguientes.

No está mal que las disposiciones y prácticas jurídicas traspasen fronteras, siempre y cuando el legislador conduzca su accionar al bienestar de los ciudadanos, que son quienes reciben las normas trasladadas y las deben soportar. Para que el traslado de normas legales (de España) se produzca en forma favorable al receptor (Ecuador), era y es necesario un análisis, un estudio, un razonamiento previo de todos los legisladores o asambleístas respecto no solo de las causas que les lleva a adoptar disposiciones legales extranjeras como propias, sino que deben preverse los efectos que se producirán a futuro.

En el texto de Diego López, *¿Por qué hablar de una teoría impura del derecho para América Latina?*, al referirse a la producción de normas jurídicas dice: “Los sitios de producción están usualmente afincados en los círculos intelectuales e instituciones académicas de naciones-estados centrales y prestigiosas. Por consiguiente, los países centrales generan los productos más difundidos de la teoría transnacional del derecho...”¹⁷³. Este es precisamente el caso de España, nación que a lo largo de la historia ha hecho sentir su poder de imperio sobre el Ecuador sin que el aspecto jurídico sea una excepción. Algunas normas jurídicas, civiles, laborales, penales y muchas tributarias han sido traídas desde España, generalmente sin ningún estudio previo, sin siquiera socializarlas, sin pensar que la legislación jurídica dentro de cada nación debe ser el resultado de sus propias situaciones políticas, económicas y sociales. Estas consideraciones categorizan a España como un país productor de leyes y al Ecuador en un receptor de ellas.

El mismo Diego López, al hablar de los países receptores, afirma: “En un sitio de recepción por lo general, la iusteoría que allí se produce ya no tiene la persuasividad y circulación amplia de la teoría transnacional de derecho; por el contrario, uno estaría tentado a hablar mejor de iusteoría ‘local’, ‘regional’, ‘particular’ o ‘comparada’”¹⁷⁴. Con esta expresión pone en evidencia la multiplicidad de limitaciones que conlleva el ser mero receptor e identifica a algunos países latinoamericanos como países periféricos y semiperiféricos, en donde es común el trasplante. Complementa sus ideas al manifestar: “(...) estos países trasplantan o usan ideas originales en jurisdicciones prestigiosas. Estas jurisdicciones prestigiosas, según los comparativistas, son las

¹⁷³ Diego López Medina, “Por qué hablar de una teoría impura del derecho: La estructura del debate”, en Daniel Bonilla Maldonado, edit., *Teoría del derecho y trasplantes jurídicos* (Bogotá: Siglo del Hombre / Universidad de los Andes / Pontificia Universidad Javeriana / Instituto Pensar, 2009), 65.

¹⁷⁴ *Ibíd.*, 67.

figuras parentales de familias jurídicas. Las jurisdicciones periféricas son los hijos de las familias y su misión, como en las familias humanas es aprender de sus padres mediante la mimesis”¹⁷⁵.

La pregunta es: ¿cuánta semejanza existe entre la legislación penal tributaria española y la ecuatoriana en el ámbito sancionatorio que está siendo investigado? Sin duda: muchísima, quizá excesiva, pues como se ha visto, en serie, España (el país prestigioso) produce la norma, misma que es trasladada, miméticamente, primero a Venezuela y posteriormente a Ecuador, sin muchos cambios, pues los pocos que se encuentran sirven únicamente para endurecer la sanción a efectos de conseguir que el contribuyente pague la obligación por el temor a ser sancionado.

La simple lectura comparativa de las normas sancionatorias tipificadas en el COIP ecuatoriano revela una clarísima intención de lograr intimidar a los contribuyentes a fin de que paguen (ojalá en exceso) todas sus obligaciones tributarias, y en esta forma alcanzar las expectativas tributarias impuestas por el gobierno ecuatoriano (2016) en su desesperación de conseguir fructíferas fuentes de ingresos que le permitan cubrir las necesidades económicas generadas en la administración del Estado. De la necesidad de alcanzar niveles elevados de recaudación surge la idea de amedrentar al ciudadano, esto ha hecho que no solo se copien las normas penales tributarias, sino que antes de introducirlas en el nuevo cuerpo legal hayan sido objeto de manipulación, concretamente de agravamiento, especialmente de las penas.

El hecho cierto de que la tipificación, tanto de delitos como de sanciones en materia tributaria haya pasado del *Código Orgánico Tributario* al *Código Orgánico Integral Penal*, por medio de la manipulación de la norma, implica un cambio bastante significativo a la luz de los puntos de vista expuestos por Roberto Gargarella en “Críticas del Estado de derecho, que contiene comentario a “Por qué hablar de una teoría impura del derecho para América Latina de Diego López Medina”, se trataría no de una mala copia, sino de un acomodo de la norma dirigido al logro de fines preestablecidos por un gobierno que ejerce absoluto poder sobre la Asamblea Nacional.

Las normas legales en estudio podrían identificarse con lo que López “llamaría malos casos o casos de manipulación”, a los que Gargarella critica fuertemente, pues considera que en estos casos de manipulación pueden existir resultados positivos

¹⁷⁵ *Ibíd.*

cuando conducen a verdaderas creaciones de derecho; pero como él mismo señala, podrían también aparecer efectos negativos si la manipulación se la usa para fines diferentes a lo netamente jurídico (quizá político o económico), que afecte a la sociedad en la que se aplique, cuando dice: “Muchas veces, actores principales de la novela jurídica latinoamericana se apoyan en alguna teoría de derecho con el único o principal objeto de manipularla poniéndola al servicio de las decisiones que quieren apoyar, y que intuyen sedientas -por carentes- de algún sustento intelectual”¹⁷⁶.

3. Análisis jurídico de los delitos tributarios en el Código Orgánico Integral

Penal

Diferenciar las conductas delictivas de las infraccionales es un ejercicio indispensable previo a la iniciación de cualquier proceso. “No es admisible englobar en el ámbito general del delito todas las operaciones, cuyo resultado económico deriva en una porción de la cuota a pagar en ese tipo de tributos si no existe una verificación, operación por operación y negocio por negocio, de que todas y todos constituyen realmente defraudaciones delictivas”¹⁷⁷. La contabilización de gastos reales como deducibles no siempre implica engaño, por tanto, no siempre se configura el delito y quedaría como mera contravención tributaria. Así lo asume Luis Manuel Alonso, identificando su criterio con la realidad ecuatoriana, en la que existe absoluta diferenciación entre delitos y simples infracciones administrativas.

3.1. Análisis de los delitos tributarios en el Ecuador

El *Código Integral Penal* ubica el ilícito tributario y, concretamente, a los delitos de naturaleza tributaria, en el Art. 297 en la sección quinta, en la que se tipifican y sancionan los delitos contra el régimen de desarrollo, como parte del capítulo quinto, que se relaciona con los delitos contra la responsabilidad ciudadana.

Los delitos tributarios tipificados en el *Código orgánico General de Procesos* son:

- 1.- Defraudación tributaria,
- 2.- Defraudación aduanera y

¹⁷⁶ Roberto Gargarella, “Críticas del Estado de derecho”, comentario a ¿Por qué hablar de una teoría impura del derecho para América Latina?

¹⁷⁷ Luis Manuel Alonso González, *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas* (Madrid: Marcial Pons, 2008), 72.

3.- Contrabando

3.1.1. El delito de defraudación tributaria en el Ecuador

En relación con la defraudación, Luis Manuel Alonso analiza la teoría de la infracción de deber:

Para la teoría de la infracción de deber, la defraudación aparece como una mera omisión de ingreso. (...) causada como consecuencia del incumplimiento de un deber tributario. (...). Esta corriente, toma fuerza si, además, se considera que el bien jurídico protegido no es en sí el importe de las cuotas tributarias impagadas, esto es, los derechos económicos de la hacienda pública, sino algo más, algo distinto, más etéreo, (...) es el cumplimiento del deber de contribuir¹⁷⁸.

Aceptando en principio que el delito fiscal puede configurarse como un delito de infracción del deber, del deber de contribuir al sostenimiento del gasto del Estado, advierte del posible “(...) riesgo de caer en una mitificación de los deberes tributarios, glorificación que no podemos compartir si se contemplan desde la perspectiva puramente abstracta”¹⁷⁹. Situación que no es aceptable, tomando en cuenta que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda pública, y que “el *deber* no es el objeto de la protección”¹⁸⁰. En consecuencia, siguiendo la línea que marca la “teoría de la infracción de deber”, si el delito fiscal se puede cometer por el simple incumplimiento de un deber tributario, dejando de lado la idea de que este va a existir solamente cuando se da la omisión en el pago; al tratarse del pago de una deuda, no cabe la imposición de una pena tan fuerte como es la privación de la libertad del infractor.

En el mismo sentido, y luego del correspondiente análisis, Esteban Mestre Delgado, tomando como punto de partida la interpretación de la acción u omisión propias del delito de defraudación, concluye que:

a) No pagar el importe correspondiente a un impuesto no es, por sí solo, hecho suficiente para estimar la concurrencia del delito; y ello porque la defraudación es más que un impago. (...) b) Con mayor motivo, declarar la existencia de una deuda tributaria, pero no proceder a su liquidación y pago, tampoco constituye delito de defraudación. Quien reconoce una deuda, no defrauda, y (...) c) E incluso la falta de declaración y pago puede no llegara ser constitutivo del delito de defraudación tributaria, en los casos en que las bases de tal declaración sean tan notorias para la

¹⁷⁸ *Ibíd.*, 35.

¹⁷⁹ *Ibíd.*, 26.

¹⁸⁰ *Ibíd.*, 37.

administración tributaria que la omisión de declaración resulte absolutamente inidónea para provocar engaño alguno a aquella¹⁸¹.

En el Ecuador la defraudación es un delito que se encuentra tipificado en el Art. 298 del *Código Integral Penal*, que lo describe de la siguiente forma: “La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”¹⁸².

La definición del delito de defraudación tributaria, en la legislación ecuatoriana contiene varios elementos que lo configuran: La persona que ejecuta la acción, el acto delictivo que incluye cinco acciones concretas realizadas por una persona a nombre propio o en lugar de una persona jurídica, la infracción establecida en el Código Orgánico Integral Penal, el delito debidamente tipificado y el perjuicio causado. A continuación analizaremos uno a uno los elementos antes mencionados.

3.1.1.1. El sujeto activo de un delito es siempre una persona natural que actúa por sus propios derechos, sin embargo hemos de tomar en cuenta que al tipificar este delito, en el COIP se señala como sujeto activo del delito tributario a las personas jurídicas. Es de entender que a pesar de que la ley las señala taxativamente, quien comete el delito es siempre una persona natural en calidad de representante legal de la entidad jurídica.

3.1.1.2. Veamos ahora cuáles son las actividades que involucran las acciones de simulación, ocultamiento, omisión, falsedad o engaño, detallados en la tipificación del delito de defraudación.

a) *Simular*. Es el acto de “representar o hacer creer algo que no es verdad con palabras, gestos o acciones”¹⁸³. Es “representar algo, imitando o fingiendo lo que no es”¹⁸⁴. En términos más sencillos es mostrar pérdidas o bajos ingresos cuando en realidad existen ganancias por haber alcanzado suficientes ganancias, y con ello evadir tributos.

¹⁸¹ Esteban Mestre Delgado, Carmen Lamarca Pérez, Avelina Alonso de Escamilla y Alicia Rodríguez Núñez, *Delitos y faltas. La parte especial del derecho penal* (San Fernando de Henares: Edipack Gráfico, 2011), 488.

¹⁸² Ecuador, COIP, Art. 298.

¹⁸³ Definición de, “Simulación” (2016), <<http://definicion.de/simulacion/#ixzz3wQa7P1yg>>.

¹⁸⁴ *Ibíd.*

b) *Ocultar*. “Poner una cosa o a una persona en un lugar en el que no pueda ser vista o de manera que no pueda ser vista”¹⁸⁵. En este tema el ocultamiento tiene que ver especialmente con documentación que refleje las ganancias obtenidas en las actividades económicas realizadas por el contribuyente, con actos de ocultamiento, tales como esconder documentos, callar lo que se debe decir o decir lo que no es, disimular acciones. Es de suponer que el infractor impide que documentos, hechos o evidencias sean encontrados, y con ello no permite transparentar sus reales ingresos, que trascienden en un menor pago de tributos.

c) *Omitir*. Se incurre en un acto de omisión al “abstenerse de hacer, el dejar de decir o de consignar una cosa o un hecho, voluntaria o involuntariamente”¹⁸⁶. Los actos de omisión, por lo general, se ejecutan con el fin de ocultar ingresos que han generado o podrán generar tributos.

d) *Falsear*. La definición más sencilla da con claridad una visión del significado del término falsear al decir que significa: “Alterar o distorsionar algo haciendo que deje de ser verdadero o auténtico”¹⁸⁷. Y, ejemplificativamente, señala el “falsear una declaración”, ejemplo absolutamente aplicable a lo tributario.

En el manejo económico, financiero, organizacional y administrativo de quienes realizan actividades económicas que generan tributos, el uso de documentos es indispensable, y en cantidades muy elevadas, de allí que el riesgo de que se presenten falsificaciones es muy alto. Falsear es un término que se identifica directamente con la falsificación de documentos.

La Comisión Europea, Oficina Europea de Lucha Contra el Fraude (OLAF), Dirección D Política, Unidad D2, a través de un grupo de expertos de los Estados miembros, coordinado por la unidad D2 de Prevención del Fraude de la OLAF, en su labor de prevención del fraude, detección de documentos falsificados en el ámbito de las acciones estructurales, elaboró una guía práctica para las autoridades de gestión, la que, en la parte pertinente dice: “Un documento falsificado es aquel en el que se ha alterado la verdad y por tanto no concuerda con la realidad”¹⁸⁸. Las falsificaciones

¹⁸⁵ The Free Dictionary, “Diccionario” (2016), <<http://es.thefreedictionary.com/ocultar>>.

¹⁸⁶ Definiciones de, “Definición de omitir” (2016), <<http://www.definiciones-de.com/Definicion/de/omitir.php> exicoon.org/es/omitir>.

¹⁸⁷ Word Reference, “Falsear” (2016), <<http://www.wordreference.com/definicion/falsear>>.

¹⁸⁸ Comisión Europea, “Detección de documentos falsificados en el ámbito de las acciones estructurales. Guía práctica para las autoridades de gestión” (2006): 14, <<http://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/sfc-files/guide-forged-documents-ES.pdf>>.

pueden ser variadas y, por tanto, las alteraciones que se presentan son de diferentes clases:

- Física: un documento puede modificarse físicamente, por ejemplo mediante la tachadura de elementos o referencias, o la adición manuscrita de información que altera el documento.
- Intelectual: el contenido del documento no se corresponde con la realidad, por ejemplo, aparece una falsa descripción de los servicios prestados, contenido falso en un informe, firmas falsas en una lista de asistencia, etc. En este grupo se incluyen los documentos que legitiman procesos de contratación pública por lo que se advierte que:

Todos los tipos de documentos que los beneficiarios presentan para obtener subvenciones, para participar en un proceso de contratación pública o para el reembolso de gastos se pueden ver afectados por la falsificación de Contratos, Documentos de identidad, Currículos, Garantías bancarias, Balances, Facturas (en papel o electrónicas), Informes, Fichas de control, Listas de asistencia, Sitios web, Otros¹⁸⁹.

Como se observa, la lista que antecede contiene muchos de los documentos que un comerciante, un industrial, un empresario, un trabajador, un ciudadano en general, utilizan y mantienen en sus archivos. Penalmente hablando, las alteraciones de documentos usando la imitación, falsificación física, falsificación electrónica, calcado, cambios, añadido de frases, contenidos falsos, etc., existe y precisamente estas acciones han sido tipificadas y debidamente sancionadas, tanto en leyes administrativas como en el COIP, como una infracción independiente de lo tributario, por ser un indicio de fraude o corrupción. Señalar a un documento como falso implica la confirmación previa de que se ha producido la alteración del original, y para ser sancionado tiene que darse el reconocimiento del delito por parte de un juez.

e) Engañar. Por el engaño una persona hace creer a alguien, por medio de palabras, acciones, etc., lo que no es verdad. A través del engaño se busca obtener un beneficio de alguien aparentando o haciéndole creer algo que no es verdad. En pocas palabras, consiste en dar a la mentira apariencia de verdad¹⁹⁰, es inducir a alguien a tener por cierto lo que no lo es, “valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas”¹⁹¹.

¹⁸⁹ *Ibíd.*

¹⁹⁰ Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., 2014.

¹⁹¹ *Ibíd.*

3.1.1.1. El enunciado dado en el COIP respecto de la defraudación se refiere a infracciones cometidas en los actos de determinación realizada ya sea por el propio sujeto pasivo o por las correspondientes administraciones tributarias, misma que se encuentra definida en el *Código Orgánico Tributario* cuando dice:

Concepto.- La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”. En esta conceptualización para realizar la determinación de tributos, se les faculta tanto al sujeto pasivo cuanto al sujeto activo. Lo mismo sucede en los artículos 88, 89 y 90 (ibídem) en los que se establece la responsabilidad de determinar la obligación tributaria tanto “por la declaración del sujeto pasivo; como por actuación de la administración; o, de modo mixto¹⁹².

La declaración es realizada por el sujeto pasivo, conforme a lo requerido en el Art. 89 del *Código Tributario*: “(...) en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo”, se constituye en una determinación de obligación tributaria definitiva y vinculante con la administración tributaria, sujeta por tanto a su control, fiscalización y, al final, a las sanciones; pero luego, cuando el ente administrativo practique una nueva determinación que le permita detectar los errores, por decir lo menos, en los que voluntaria o involuntariamente incurren los contribuyentes, pues solo en ese momento, cuando la administración entra a revisar, a controlar, a fiscalizar, en resumen, a determinar, se descubren los actos de evasión o de elusión que el *Código Integral Penal* tipifica como delitos sujetos a las correspondientes penas.

Ahora bien, el Art. 9 del *Código Tributario*, en concordancia con el 72 del mismo cuerpo legal, ubican a la determinación como una función propia de la gestión tributaria, a la misma que, junto con la responsabilidad de resolver reclamaciones y absolver consultas, se le atribuye “(...) al organismo que la Ley establezca...”, que en el caso en estudio es el Servicio de Rentas Internas. En la misma línea, el Art. 67 establece a la determinación como facultad propia de la administración tributaria, y el 68 ibídem, al definir esta facultad dice textualmente: “La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo”. Se

¹⁹² Ecuador, *Código Tributario*, en Registro Oficial, Suplemento, No 958 (23 de diciembre de 1975), Art. 87.

amplía la idea cuando en el segundo inciso detalla las acciones que debe ejecutar la administración tributaria para ejercer esta facultad, que “(...) comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponible, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”. Y se reafirma la obligación que tiene de ejercer la facultad determinadora el mandato del Art. 103, que impone, entre otros deberes sustanciales de la administración tributaria, el “Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice”.

La determinación de la obligación tributaria por la intervención del sujeto pasivo, siendo una práctica que llevada a la categoría de norma jurídica está generalizada entre los latinos, no es la única ni la mejor manera de obtener la información que en relación con actividad económica, ingresos obtenidos, ganancias alcanzadas y tributos generados requiere la administración para establecer responsabilidades tributarias en contra de los propios declarantes. El aforismo dice: “en arca abierta el justo peca”, y por sentido común se sabe que “a nadie le gusta entregar (contribuir) el producto de su esfuerzo”. Con estas premisas, el entregar al propio contribuyente la determinación de sus obligaciones implica el riesgo de que los documentos y las cifras sean manipuladas, que no sean las exactas. La tentación de ejecutar actos evasivos y actos elusivos se origina precisamente en la determinación por el sujeto pasivo, facultad que ha sido entregada por ley no solo a las administraciones tributarias, sino a los sujetos pasivos, quienes deben hacerlo a través de sus declaraciones.

Acaso existe la posibilidad de que las administraciones tributarias asuman en forma absoluta el rol de determinadores de la obligación tributaria, dejando al contribuyente exclusivamente la obligación de entregar en forma continua y periódica los documentos que justifican sus movimientos económicos y financieros. La tecnología actual sería el aliado ideal de las entidades administrativas, que hoy por hoy dedican muchísimo personal, tiempo y esfuerzo a controlar los manejos económicos de los ciudadanos, rodeados siempre del fantasma de la duda respecto de la veracidad de lo declarado. El control de la economía (declaraciones) no debe hacerse por muestreo. Todos los recursos y energía que la administración utiliza para realizar los

seguimientos y controles puede utilizarlos en determinar en forma directa las obligaciones de los contribuyentes.

Alonso González, el tema de la intervención del sujeto pasivo en la determinación de una obligación tributaria lo identifica como “sistema de autoliquidación de tributos”, y lo relaciona con la comisión del delito fiscal: “El correcto funcionamiento del sistema de autoliquidación requiere de una ulterior comprobación administrativa de las autoliquidaciones cumplimentadas y presentadas a los contribuyentes”¹⁹³. Sin embargo, se ha de entender que en el ámbito del ilícito tributario, luego de las revisiones administrativas, en la gran mayoría de casos no se descubren delitos fiscales. “Lo auténticamente relevante es que en el curso de la labor de investigación se detecte un particular ánimo de ocultar hechos o datos, desdibujarlos, camuflarlos o esconderlos, porque en tales casos se pone de relieve que no hubo una actuación mínimamente honesta por parte del contribuyente y que el resultado defraudatorio al que se ha llegado obedecía a un plan delictivo previo”¹⁹⁴.

3.1.1.4. El delito debidamente tipificado se encuentra en el Art. 298 en el que respecto del delito de defraudación dice: “(...) dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos”. Este es realmente el acto constitutivo del delito de defraudación. Aquí cabe una aclaración, el dejar de pagar no involucra el total de la obligación, pero tampoco se establecen mínimos. Esta situación deja marcada la idea de que no importa mucho la cuantía del tributo evadido, en consecuencia, el delito se presenta con la simple omisión del pago, sin considerar la cuantía del tributo evadido o que se trató de evadir.

En cuanto a la necesidad de determinar los “tributos realmente debidos”, es imperativo decir que no debe requerirse que sean los impuestos realmente debidos, bastaría con que exista el acto evasivo.

3.1.1.5. Cuando se habla de delitos tributarios, la primera idea que surge es el manejo de recursos económicos, de riqueza, de capitales, en suma de dinero, que al no ser entregado a la correspondiente administración tributaria produce directo perjuicio al bien jurídico protegido, esto es, al erario nacional pues la ganancia obtenida se queda exclusivamente en el patrimonio del contribuyente, que se beneficia de los tributos no entregados, configurándose claramente el delito de defraudación. Es generalizada la confusión que para muchos existe entre defraudación y elusión. Orce y Trovato

¹⁹³ Alonso González, *Fraude y delito fiscal en el IVA*, 38.

¹⁹⁴ *Ibíd.*, 30.

diferencian la defraudación tributaria de la elusión impositiva. Se defrauda cuando se utilizan medios ilícitos para perjudicar al Estado y se elude cuando la estafa se oculta en actos o en formas jurídicas legalmente reconocidas. Sin embargo, existen otras maneras de lesionar los intereses del estado, que las ponen en evidencia Orce y Trovaro, cuando dicen:

Pero no solamente mediante cambios en la conducta externa se puede eludir la norma, y no solo las normas jurídicas son susceptibles de ser circunvenidas exitosamente. (ALEXANDER Larry, "Is Morality like the Tax code? Michigan Law Review, 95, ps. 1839 y ss.) Las normas legales pueden ser eludidas manipulando en ciertos casos los estados mentales con los que se llevan adelante los actos, o, e manera más discutible, recurriendo a estrategias que cierran el paso a la información¹⁹⁵.

La solución de las dificultades legales que pueden presentarse en el juzgamiento de una defraudación que se oculta tras la figura de la elusión, es la figura de la "realidad económica" ya prevista en la legislación nacional en el Art. 17 del *Código Tributario*.

3.1.2 El delito de defraudación aduanera en el Ecuador

En Ecuador, el principal objetivo de la Secretaría Nacional de Aduanas, SENAE, es combatir los delitos aduaneros que se originan en varios factores tales como, el desconocimiento de las leyes y los reglamentos aduaneros que contienen las formalidades requeridas para comercializar, los riesgos que corre un comerciante en sus actividades de importación y exportación y las sanciones en las que se puede incurrir en el caso de incumplimiento de las normas legales pertinentes; la presencia de corrupción en las entidades aduaneras; la escasez de personal aduanero especializado; la falta de cultura tributaria que impide a los ciudadanos realizar sus actos de comercio con entera rectitud y honradez; y, junto a todo esto, la cada vez más difícil situación económica de los habitantes que sufren actualmente una marcada falta fuentes de trabajo.

La defraudación es un delito tipificado en el Art. 299 del COIP, cuyo texto es el siguiente: "Defraudación aduanera.- La persona que perjudique a la administración aduanera en las recaudaciones de tributos, sobre mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, será

¹⁹⁵ Orce y Trovato, *Delitos tributarios*, 73.

sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años y multa de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir, si realiza cualesquiera de los siguientes actos...”.

En este delito los elementos que lo configuran son: a) el sujeto infractor, b) el acto infraccional, c) el bien jurídico protegido: la administración aduanera que no puede recaudar, y d) el objeto de la infracción: las mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general.

a) *El sujeto infractor.*- El Art. 299 señala como el sujeto infractor a una persona, sin aclarar si se refiere a persona natural o jurídica. Es de entender que la intención del legislador es involucrar a las dos, existen sanciones tanto para la una como para la otra, lo que permite esta presunción.

b) *El acto tipo.*- El acto tipificado como defraudación aduanera es el “perjuicio” que se ocasiona al erario nacional, y que afecta indirectamente a los ciudadanos. La forma más sencilla de explicar el alcance del término “perjuicio” lo da el Diccionario de la Lengua Española, al describirlo como la “ganancia lícita que deja de obtenerse (...) daño o detrimento material causado de manera directa...”¹⁹⁶. En el mismo sentido, se encuentran definiciones que señalan al perjuicio como “(...) una acción que consiste en provocar detrimento a alguien o algo. (...), (...) es la afectación que sufre una persona o una entidad cuando es víctima de un daño”¹⁹⁷. El efecto lógico en el campo del derecho, por una parte, es la sanción para quien produjo el perjuicio y, por otro, la indemnización para el afectado por el perjuicio.

c) *El bien jurídico protegido.*- Al señalar a la administración aduanera como la víctima del perjuicio, se muestra que el bien jurídico protegido es el Estado, y a través de él los ciudadanos, por una posible disminución de la recaudación, entendida como “(...) la manifestación de la actividad administrativa dirigida a la aplicación de los tributos”¹⁹⁸.

La *Ley General Tributaria española* dice que la recaudación “(...) es el conjunto de funciones administrativas que tienen por objeto el cobro de deudas tributarias”¹⁹⁹, concepto que ha sido blanco de críticas por considerar que se han

¹⁹⁶ Word Reference, “Prejuicio” (2016), <<http://www.wordreference.com/definicion/perjuicio>>.

¹⁹⁷ *Ibíd.*

¹⁹⁸ *derechomx.blog*, “Recaudación tributaria” (2016), <<http://derechomx.blogspot.com/2012/04/recaudacion-tributaria.html>>.

¹⁹⁹ *Derechoisipedia, Juspedia* (2016), <<http://derecho.isipedia.com/segundo/derecho-financiero-y-tributario-i/24-la-recaudacion-tributaria>>.

utilizado en forma indebida los términos “deuda tributaria”, pues con ello da la idea de que la recaudación es una actividad exclusiva de la administración tributaria, cuando existe “deuda” por parte del contribuyente, sin tomar en cuenta que la recaudación también está presente en el momento en que la administración recibe los pagos que voluntariamente realiza el sujeto obligado. Visto desde este ángulo, la recaudación podría definirse como “(...) la función pública que tiene por objeto procurar el ingreso en el Tesoro Público de los tributos previamente liquidados”²⁰⁰.

d) El objeto.- Se entiende como objeto de la infracción a las mercancías cuya cuantía no ha sido dada a conocer a la administración aduanera con el fin de evadir o eludir tributos, siempre y cuando el monto no declarado sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general.

Las sanciones que se prevén para este tipo de delito tributario son, específicamente, dos: 1. Pena privativa de libertad de tres a cinco años, y 2. Multa de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir.

Una forma de defraudación aduanera es el delito tipificado en el Art. 300 del COIP, con el nombre de receptación aduanera, que comprende tres acciones relacionadas con el manejo ilegal o injustificado de mercaderías importadas o adquiridas en el país a cualquier título, cuando su valor sea superior a 150 salarios básicos unificados del trabajador en general: a) Adquisición a título oneroso o gratuito b) Recepción en prenda, c) Recepción en consignación, d) Tenencia, e) Almacenamiento de mercadería sin el correspondiente respaldo documental. Estos delitos son sancionados con prisión de uno a tres años y multa del duplo del valor en aduana de la mercancía.

3.1.3. El delito de contrabando en el Ecuador

El ingreso de mercaderías de contrabando al Ecuador, como una forma de solucionar problemas económicos familiares, se está convirtiendo día a día en el modo de vida de muchos pobladores que habitan en las fronteras ecuatorianas. Pero, si miramos el otro lado de la moneda, observamos que con la presencia del contrabando se produce una afectación no solo a los comerciantes regulares que ven reducir sus ingresos por falta de ventas, sino el perjuicio al Estado por la falta de ingresos

²⁰⁰ *Ibíd.*

tributarios en la cuenta única del tesoro nacional, que afecta directamente al normal desenvolvimiento de la economía del país.

Las autoridades legislativas encontraron la solución a los problemas que genera el contrabando, en la tipificación a la ilegal movilidad de mercadería a través de las fronteras, así:

“Art. 301.- Contrabando.- La persona que para evadir el control y vigilancia aduanera sobre mercancías cuya cuantía sea igual o superior a diez salarios básicos unificados del trabajador en general, realice uno o más de los siguientes actos, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años, multa de hasta tres veces el valor en aduana de la mercancía objeto del delito, cuando...”²⁰¹.

En la forma en que ha sido tipificado por el Art. 301 del COIP el delito de contrabando, está conformado por los siguientes elementos: 1. El sujeto de la infracción: que es siempre una persona; 2. La acción: evadir el control y vigilancia aduanera; y, 3. El objeto: mercancías cuyo costo sea igual o superior a diez salarios básicos unificados del trabajador en general.

a) Sujeto infractor.- El Art. 301 señala a una persona como sujeto de la infracción, sin aclarar si se trata de una persona natural o una jurídica. Es de entender que tratándose de movimientos económicos, cuando el que habiendo ejecutado un acto de importación busca beneficiarse personalmente, responderá como persona natural, pero si con la actividad económica se beneficia una persona jurídica, llámese almacén, corporación, negocio, etc., la sanción que se imponga será una de las que establece el propio COIP en el Art. 325.

b) Acto tipo.- Lo que el COIP sanciona es la acción de evadir el control y vigilancia aduanera, a efectos de introducir mercaderías sin el pago de tributos.

c) El objeto materia del delito es la mercadería introducida incumpliendo con las correspondientes normas legales. Es necesario resaltar que al tipificar el contrabando en el Ecuador se considera elemento importante en la estructuración del delito, el valor de la mercadería que se introdujo ilegalmente. Para que se configure el contrabando se requiere que el valor de la mercadería introducida sea superior a diez salarios básicos unificados, esto es, más de US \$ 3.750.

El delito de contrabando se sanciona básicamente con dos penas: la privativa de libertad de tres a cinco años y la multa de hasta tres veces el valor en aduana de la

²⁰¹ Ecuador, COIP, Art. 301.

mercancía objeto del delito. Pero no se puede dejar de lado el comiso, que se encuentra en el COIP entre las sanciones contra el derecho de propiedad y que se aplica a todos los delitos que se han cometido con dolo y que, como en este caso, se relacionan con bienes corporales. Son sanciones bastante fuertes, tanto en contra del individuo cuanto sobre las cosas, tomando en cuenta que el referente para cuantificar la multa ya no es el monto de tributos que se trataron de evadir, sino el costo de la mercadería que se trató de ingresar al país sin pagar tributos; y prácticamente se deja a criterio del juez la gradación de la pena de acuerdo con las circunstancias que le rodearon.

4. Análisis jurídico del principio de proporcionalidad de las sanciones tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal sobre los delitos en materia tributaria

Las penas con las que se sancionan los denominados delitos en el ámbito tributario ecuatoriano, en realidad son prácticamente nueve, cada uno de ellas con sus respectivas variables, que al categorizarlos de más a menos graves, permite imponerles sanción más o menos fuertes. La sanción predominante (90%) es la pena privativa de libertad, con las variantes establecidas por el tiempo que dura, de acuerdo con la clase de delito, las circunstancias agravantes o no, el monto evadido, etc., etc.

4.1. Estudio analítico de las sanciones que se imponen en el Ecuador en los delitos de defraudación, contrabando y de aduanas

En el título II, que tiene que ver con las penas y las medidas de seguridad, lo primero que hace el COIP es conceptualizar el término pena de la siguiente manera: “Art. 51.- Pena.- La pena es una restricción a la libertad y a los derechos de las personas, como consecuencia jurídica de sus acciones u omisiones punibles. Se basa en una disposición legal e impuesta por una sentencia condenatoria”. Y en el siguiente artículo aclara que la finalidad de una pena de ninguna manera es el aislamiento o la eliminación de las personas de la sociedad (aunque esto de hecho se da en las penas privativas de libertad), el fin es, por una parte, la prevención general para la comisión de delitos y el desarrollo progresivo de los derechos y capacidades de la persona con condena, y por otra la búsqueda de la reparación del derecho de la víctima.

En los delitos de defraudación fiscal, defraudación aduanera y contrabando, el elemento fundamental para que opere la imposición de sanciones es el fraude al erario

nacional; pero las circunstancias bajo las cuales se comete, los procedimientos utilizados para llegar a la infracción constituyen el factor determinante en la gradación de la pena.

Existen 12 sanciones diferentes, empezando por la más grave, que es la pena privativa de libertad. Se castiga tanto a las personas naturales como a las jurídicas que cometen un delito tributario con alguna de las siguientes sanciones:

1. Pena privativa de libertad, que va de 1 a 10 años según la gravedad del delito.
2. Multa de hasta 10 veces el tributo que se trató de evadir.
3. Destitución del cargo cuando se trata de empleados públicos.
4. Extinción de la persona jurídica.
5. Inhabilitación para ocupar cargo público.
6. Penas restrictivas de los derechos de propiedad.
7. Comiso penal.
8. Clausura temporal o definitiva de locales o establecimientos.
9. Actividades en beneficio de la comunidad.
10. Remediación integral de los daños ambientales.
11. Disolución de la persona jurídica.
12. Prohibición de contratar con el Estado temporal o definitivamente.

4.1.1. Penas privativas de libertad

Investigar en qué medida las penas privativas de libertad han alcanzado resultados positivos o negativos es el paso previo necesario para iniciar un análisis jurídico a profundidad. Al respecto, José Garberí Llobregat y Guadalupe Buitrón Ramírez, al comentar la potestad sancionadora en el libro *El procedimiento administrativo sancionador*, hablan de “(...) el doloroso fracaso que han supuesto las penas privativas de libertad como medidas punitivas de represión de ciertos comportamientos infractores”²⁰², exponiendo inmediatamente las razones que motivan semejante aseveración, que son: “1. La duración prolongada en el tiempo ocasionan efectos perniciosos porque destruyen la personalidad del interno. 2. “(...) las de corta duración... son susceptibles de propiciar el llamado contagio penitenciario”²⁰³, todo lo cual les lleva a sugerir que “(...) aquella orientación legislativa que imponga la

²⁰² José Garberí Llobregat y Guadalupe Buitrón Ramírez, *El procedimiento administrativo sancionador* (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2008), 149.

²⁰³ *Ibíd.*

privación de libertad únicamente cuando no sea posible adoptar cualesquiera medidas alternativas de protección social”²⁰⁴.

No existe en la ley penal vigente una definición precisa respecto de la pena privativa de libertad, sobre ello, sin embargo, es interesante hacer referencia lo que manifiesta Ramiro García Falconí en su libro *Código Orgánico Integral Penal comentado*, quien señala que esta pena “consiste en infringir un mal a la persona que ha sido sentenciada privándola de su libertad...”²⁰⁵, y acto seguido, tomando de la obra *Derecho penal*, de Fernando Velásquez, recalca que “(...) esta medida no solo implica la prisión del derecho a la libertad ambulatoria, sino que se impone además en el plano de la libertad de expresión, de asociación, de reunión y de manifestación, restricciones sobre la libertad sexual y demás derechos de índole económica y familiar...”²⁰⁶.

En el campo tributario, conforme lo dispone el COIP, se hace merecedor a una de las penas de privación de libertad quien con la finalidad de dejar de pagar, en todo o en parte los tributos realmente debidos, ejecuta voluntariamente una de las 19 acciones detalladas en el Art. 298. Adicionalmente, también serán sancionados con penas de prisión quienes caigan en uno de los actos tipificados como defraudación aduanera o como contrabando en los Arts. 299, 300 y 301 del COIP.

Para que un contribuyente al cometer delito de defraudación tributaria sea sancionado con una pena privativa de libertad de 1 a 3 años, debe haber incurrido en:

a) Falsedad de identificación de documentos, de datos o de información en los procesos de inscripción, actualización o cancelación de registros que llevan las administraciones tributarias para el control de los contribuyentes.

b) Incumplimiento de una sanción, concretamente, la de clausura. En este caso, los contribuyentes, por incumplir la pena que se le impuso administrativamente son castigados por dos vías: 1. Cuando movidos por la necesidad de trabajar cometen el delito que se encuentra tipificado como defraudación al realizar actividades económicas en su local comercial, luego de haber sido clausurado, y 2. Al retirar el sello de CLAUSURADO, puesto generalmente en la puerta de acceso al establecimiento.

²⁰⁴ *Ibíd.*

²⁰⁵ Ramiro J. García Falconí, *Código Orgánico Integral Penal. Comentado* (Lima: ARA Editores, 2014), 471.

²⁰⁶ *Ibíd.*

Al profundizar en el estudio, se observa que la sanción administrativa de clausura tipificada en la *Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas*, originalmente se produce por “omisión”, ante la falta de declaración, negativa a proporcionar la información que necesita el SRI para determinar la obligación del contribuyente, la no entrega de comprobantes de venta y la entrega de documentos que incumplan con los requisitos exigidos por la ley o por el reglamento; en el caso de los sujetos pasivos del ICE, la falta de pago del impuesto por más de tres meses; y en el Régimen Impositivo Simplificado, la omisión de actualización del RUC y de la actividad económica que realiza, retraso en el pago, engaño a la administración tributaria ubicándose en una categoría que no le corresponde u omitir su recategorización o su renuncia al RISE; finalmente, la inexistencia de documentos que respalden las operaciones comerciales que realice el contribuyente, conducen a una sanción inmediata: la clausura, primero por 7 días, luego 10 cuando hay reincidencia; o, por tiempo indefinido, si no paga la obligación, todo esto, en la fase administrativa²⁰⁷.

Luego de ejecutarse administrativamente la sanción de clausura, el cumplimiento de la pena pasa a ser controlado por los órganos de la justicia penal común y, de hecho, bajo las normas del COIP, en el que, por el incumplimiento de la clausura, se prevén dos sanciones de tipo penal, ambas de 1 a 3 años de prisión, que castigan: a) el delito de realizar actividades económicas mientras subsista la clausura, y b) el retirar el sello de clausurado colocado por la competente autoridad tributaria en la fase administrativa.

De la simple lectura del artículo que define la defraudación como delito aparece, por decir lo menos, una inconsistencia en materia de clausura, pues los actos que son objeto de sanción no se identifican con actos de simulación, ocultamiento, omisión, falsedad o engaño en la determinación tributaria y, adicionalmente, son actos completamente ajenos al proceso de determinación de la obligación tributaria.

¿Qué pasaría con un contribuyente (caso conocido por esta tesista mientras ejercía funciones de jueza) que por problemas familiares afronta dificultades económicas, incumple con el pago del impuesto, le clausuran y reinicia sus actividades estando clausurado, para lo cual retiró el sello de clausura? ¿Será privado de su libertad por 1, 3 o 6 años por cometer dos delitos, en el entendido de que por disposición de la ley penal, actualmente existe acumulación de penas? Si su local está cerrado, ¿cómo

²⁰⁷ Ecuador, *Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas*, Registro Oficial, Suplemento, No. 181 (Quito, 30 de abril de 1999).

trabaja? Si está preso, ¿cómo obtiene dinero? Si no trabaja, ¿de qué manera produce? Si no produce, ¿cómo y cuándo va a pagar la obligación tributaria? ¿Y su familia? Se están violando claramente derechos reconocidos por la Constitución ecuatoriana: el derecho a la libertad, al trabajo, a la vida, a la salud, no solo del contribuyente sino de los miembros de su familia.

c) La omisión de la autorización que se requiere previamente para la impresión de comprobantes de venta y de retención, así como el engaño al ciudadano por el uso de documentos “no válidos”, por la falta de la mencionada autorización de la administración tributaria competente, son tipificados en el COIP como delito de defraudación sancionado con la pérdida de la libertad de 1 a 3 años, presumiendo que quien imprime o utiliza comprobantes de venta o retención generados en forma ilegal, lo que busca es evadir obligaciones tributarias ya existentes y que, con bastante certeza, se encuentran pendientes de cumplimiento, solamente en esta forma se explica el porqué de que el SRI no diera la autorización correspondiente.

El acto de imprimir documentos es responsabilidad de las imprentas, que tienen la obligación de requerir y recibir la correspondiente venia de la autoridad administrativa antes de realizar los trabajos de impresión, por tanto, al producirse esta omisión, la responsabilidad recaería directamente sobre el dueño de la imprenta, con todos los agravantes. Solamente cuando las imprimió para su uso personal, mas no cuando el que usa los comprobantes sin autorización es una persona ajena al dueño o el responsable de la imprenta, por lo que lo justo sería establecer una responsabilidad compartida. Lamentablemente, este delito se pone en evidencia solamente cuando el contribuyente que mandó a confeccionar los comprobantes tiene problemas con el propio SRI, que se niega a reconocer las operaciones realizadas por él con las facturas no autorizadas, en cuyo caso el que tiene que responder por el delito de defraudación es el contribuyente, que es quien se beneficia de su uso. Ahora bien, no se debe olvidar que esta omisión pudo no ser solicitada por el contribuyente, quien al verse perjudicado tendría que dirigir acciones judiciales en contra de quien imprimió los documentos. En este supuesto no queda clara la condición de las personas que realizan la impresión, pues podrían compartir con el contribuyente la calidad de autor del delito, compartiendo también la sanción o quedar como cómplice de la infracción, recibir una pena menor o no recibir ninguna.

d) La presencia de falsedad, omisión, ocultamiento y hasta engaño en la entrega que hace el contribuyente a la administración de informes, reportes con mercancías, datos,

cifras, circunstancias o antecedentes y declaraciones tributarias de la actividad económica, de sus ingresos y los respectivos tributos, conduce al cometimiento de defraudación tributaria. Las disposiciones legales vinculan a los términos “(...) falsos, incompletos, desfigurados o adulterados”, con el contenido de la información requerida por la administración tributaria, la que al ser manipulada fraudulentamente arrojaría resultados ajenos a la verdad de los hechos económicos generadores de tributos. Sin embargo, existen situaciones especialísimas que deberán ser consideradas por los jueces y juezas al juzgar estas infracciones. Un ejemplo concreto sería la forma en la que desarrollan sus labores las personas humildes que se dedican a actividades agroforestales, quienes por lo general son analfabetos e ignoran las normas legales, y por su grado de rusticidad tienen problemas para llevar el control de sus finanzas, y obviamente también tienen dificultad para elaborar informes, manejar reportes, datos, cifras, sin contar con la dificultad que les da el detallar circunstancias o antecedentes de sus actividades y elaborar declaraciones principales o sustitutivas de impuestos.

e) Falsificar o alterar documentos fraudulentamente no solo es un delito tributario, es un delito común que por sus repercusiones jurídicas, públicas y sociales alcanza la categoría de delito de ‘falsificación de documento público’, que está sancionado con pena privativa de libertad de 5 a 7 años. En lo tributario se juzga el acto por el cual un contribuyente “Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados”²⁰⁸. Hechos y actos que al ser comprobados ameritan ser juzgados y castigados, aclarando que la existencia de datos incompletos, desfigurados o adulterados, puede deberse a omisiones absolutamente involuntarias o de descuido, como sucede con los tachones, borradores o superpuestos, cuando las personas no le dan mucha importancia.

f) Manipular fraudulentamente la contabilidad involucra un sinnúmero de actividades y la intervención de algunas personas: llámese contador, auditor, fiscalizador, pagador, archivero, etc., etc. En los numerales 8, 9 y 10 del Art. 298 del COIP se detallan acciones que conducen a un incorrecto manejo contable, el primero lo relaciona con la alteración de “(...) libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica (...), al registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos”; el segundo a la duplicación de la

²⁰⁸ Ecuador, COIP, Art. 298.

contabilidad y el tercero a la destrucción total o parcial de “(...) los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden”.

Es indudable que la existencia de doble contabilidad es una demostración clarísima de la intención de su autor de ocultar información y datos contables con el fin de falsear la verdad y evadir totalmente o, al menos, pagar en menor cantidad la obligación realmente debida. Es necesario establecer que en la consumación de este acto que lleva al delito de defraudación se vería involucrada más de una persona, excepto cuando el contador es el dueño de la empresa, compañía o negocio que genera la utilidad, puesto que, en general, el dueño de la empresa, que es quien en realidad se beneficia con el no pago de tributos, contrata a un profesional contable para que elabore la contabilidad, y si él hace un doble trabajo, lo menos que puede exigir es que se le pague el doble, aunque de darse esta situación de hecho aparecerá un nuevo infractor en calidad de “autor material” o de “coautor” del delito, situación jurídica que la determinará el juez. Otro supuesto: existe la posibilidad de que la persona que lleva la contabilidad haya sido forzada por su patrono, en cuyo caso el juez tendría que eximirle de responsabilidad directa y considerar su especial situación de víctima que calló y de esta manera ocultó el delito.

La acción de alterar implica cambio de características, modificación de la esencia o transformación de la forma de cosas, libros, registros, cuentas, nombres, cantidades o datos. Estas acciones, ejecutadas con total conocimiento de causa y voluntad, van paralelas con el engaño, falseando la verdad u ocultando el real movimiento económico de la empresa. Todas estas acciones, para llegar a delito deberán ejecutarse con dolo.

La destrucción total o parcial de libros o registros informáticos de contabilidad o documentos de respaldo incluye la incorrecta manipulación de los documentos que, como se señaló anteriormente, tendría que ser evaluada con justeza en los casos de rusticidad, pues quienes manejan documentos en este caso son poco cuidadosos y viven en condiciones que no les permiten conservar los documentos íntegros, pues el clima, la lluvia, la tierra, los ensucia, moja, desfigura y, en muchas ocasiones, los fracciona.

g) El delito tipificado para castigar la venta ilegal de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y, por tanto, falseando la verdad engañe no solo a la autoridad para no

pagar o pagar en menos sus impuestos, sino que con su falsedad puede dañar a los miembros de la sociedad ecuatoriana que consume este tipo de productos.

La misma sanción de 1 a 3 años de prisión que se establece en el COIP para los delitos tributarios se impone a quienes cometen delitos comunes tales como: el aborto practicado en una mujer que ha consentido en ello; el ocultamiento de los instrumentos o pruebas, cometiendo así fraude procesal; el lavado de activos por menos de 100 Salarios Básicos Unificados del trabajador en general; y hasta la producción y tráfico a mediana escala, de sustancias psicotrópicas suministradas mediante engaño, violencia o sin el consentimiento del consumidor, delitos que en realidad producen muchísimo daño a la sociedad.

Para los delitos de defraudación fiscal, defraudación aduanera, contrabando y mal uso de exenciones, la privación de la libertad fluctúa entre 3 y 5 años. Los actos castigados se relacionan con una situación ficticia, cual es la empresa fantasma que en la práctica presenta muchos bemoles. Lo primero, fantasma tiene que ver con inexistencia, visiones, sombras, suposiciones o ficción; y segundo, aceptando su existencia, debe considerarse que la existencia de este delito involucraría a varios actores: a) El que concibe la creación de la empresa, b) El que forja trámites y documento con los que simula la creación de entidades fantasmas, c) Quien genera el documento fiscal, d) El que lo roba y, finalmente, e) El que entrega a la administración tributaria para justificar sus actos de comercio. La figura de la simulación se hace presente en esta forma de defraudación que se produce cuando se pretende justificar operaciones inexistentes, supuestas, ficticias u originadas en empresas fantasmas; este acto de falsedad incluye mostrar montos que no coinciden con la operación real.

De acuerdo con la tipificación de esta forma de defraudación, las acciones delictivas que configuran este delito son tres: emisión, aceptación y presentación de comprobantes de venta, comprobantes de retención o de documentos complementarios, originados en operaciones inexistentes o realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

En cuanto a la emisión de documentos que resultan falsos, de falsedad absoluta por error de origen o por falta de actividad económica que los soporte, es indudable que se trata de un acto de engaño, simulación y falsedad que evidentemente conduce a crear actos económicos que al disminuir o aumentar ingresos, deducciones o exenciones, influyen en la determinación de la obligación tributaria y, por ende, en fijación de la real cuantía del tributo, esta situación no admite justificación alguna.

No sucede lo mismo con la aceptación de los documentos a los que se hace referencia en el párrafo anterior, pues el acto de recibir no es sinónimo de aceptación, no siempre el que recibe lo hace con el ánimo de reconocer como válido ni el documento ni la operación que se garantiza con ello. Recibir es “coger o asir con la mano lo que le dan, es tomar lo que le dan o le envían, es hacerse cargo de lo que le dan o envían”²⁰⁹, sin involucrarse con lo recibido. Aceptar, en cambio es un acto más elaborado, significa consentir, reconocer algo como válido. La acción de aceptar implica “aprobar, dar por bueno o recibir algo de forma voluntaria y sin oposición”²¹⁰, como se ve son situaciones muy diferentes.

Tratando de encontrarle significado a la disposición legal, podría tomarse a la recepción del documento falso como un acto ejecutado con negligencia del receptor y exceso de confianza respecto de la persona que le entrega el comprobante de venta o retención, sin poner el suficiente cuidado; en pocas palabras, es un acto culposo que impide que el delito se configure en forma absoluta.

La globalización económica que vive el mundo actual, siendo un proceso que provoca el aumento de transacciones no solo nacionales también internaciones de bienes y servicios, obliga a los actores económicos a acelerar su accionar, a imprimirle más velocidad a sus decisiones, y para ello se hace necesario que el comerciante trabaje basándose en la confianza de sus análogos, sin detenerse a analizar en profundidad la veracidad de cada acto de comercio que realiza; por ejemplo, si compro algo, miro que me practican la retención y me extienden el documento con el que garantizan que la operación se realizó. Esto permite pensar que todo fue real, no puede el comerciante poner en duda ni la existencia de la transacción y menos de las empresas con la que realiza sus actividades, porque necesitaría incluir al menos un investigador en el equipo de trabajo, quien se encargará de verificar todos aquellos datos o circunstancias que resulten dudosas ya sea para el contribuyente o para la administración tributaria.

Lo propio sucede con la presentación que realiza el contribuyente de los documentos forjados por quienes maniobraron la creación de la empresa fantasma o inexistente, al concurrir a la administración tributaria tratando de justificar las operaciones que él honradamente realizó, habiendo sido víctima de engaño. En este caso, el que presenta el documento ante la administración tributaria no es el que lo emite, sino el que fue engañado en todo el proceso. Situación similar se produce

²⁰⁹ Diccionario de la lengua, 2014.

²¹⁰ Definición de “Aceptación” (2016), <<http://definicion.de/aceptacion/#ixzz3zZBmh7g2>>.

cuando, para justificar una venta, personas inescrupulosas compran una, dos o tres facturas a delincuentes que las obtienen sacando de la libreta de comprobantes legalmente mandados a confeccionar por contribuyentes confiados que no revisan el número de documentos que les entregaron. Esta es una práctica ilícita que se ha generalizado, pero que se detecta solo a través del que recibió el comprobante, quien cuando descubre que ha sido engañado ya no encuentra al verdadero delincuente, precisamente porque se trata de empresas fantasmas o inexistentes.

Es poco menos que desequilibrada la sanción de hasta 5 años de prisión que se impone por los delitos tributarios antes descritos, cuando se compara con los delitos comunes que reciben la misma sanción ante la ejecución de trasplantes de órganos, tejidos y células sin la autorización de autoridad competente, la relación que con fines sexuales se logra con menores de 18 años mediante la intimidación, la extorsión en provecho propio usando violencia o intimidación que provoque perjuicio al patrimonio de otra persona, el ataque a la integridad de sistemas informáticos o el manejo y uso de químicos o sustancias peligrosas que causen perjuicio en el ambiente y que por su naturaleza puede provocar daños irreversibles en grandes grupos de seres humanos, daños que en la generalidad no son visibles y aparecen años después de haber sido causados. En este punto cabe una interrogante muy seria: ¿qué pasa con aquellos que sin morir viven un infierno soportando daños físicos y biológicos por haber sido expuestos a químicos prohibidos? Este es un daño a ciudadanos ecuatorianos que por lo general no llegan a denunciar, por ignorancia de la ley o por no saber (a tiempo) el origen de sus males, y el cuadro se agrava más cuando la afectación alcanza a las generaciones posteriores. La interrogante que queda en el aire es, y el daño a los seres humanos, ¿dónde, cómo y cuándo se solucionará?

La ley sanciona la omisión de ingresos y la inclusión en la contabilidad de gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente para evitar el pago de los tributos debidos, ha sido sancionada con penas privativas de libertad de 5 a 7 años. Vistas estas acciones en forma fría, se justificaría dicha sanción; sin embargo, el tema amerita un serio análisis y reflexión. Considerar que existe deducción o exención es una cuestión de criterio económico contable, por una parte, del contribuyente y del contador, y por otra de los funcionarios de las administraciones tributarias que realizan los actos de determinación en la administración tributaria. Precisamente la existencia de discrepancias en la aplicación de las exenciones, deducciones, rebajas y retenciones es

la mayor causa de problemas tanto a nivel administrativo cuanto a nivel judicial, sin dejar de lado la noción (criterio) que tienen los involucrados tributarios respecto de los egresos que pueden ser considerados como gastos, inversiones, capitalizaciones, etc., y de los porcentajes de retención que se dan acorde a las circunstancias que se presentan en el diario accionar económico. Todo esto debido a la diversidad de razonamientos y criterios de las personas, que al ejercer sus actividades económicas aplican sus conocimientos, experiencias, prácticas frecuentes, por lo general sin el menor afán de perjudicar al Estado.

Los beneficios que concede la ley a determinadas personas atendiendo a especiales circunstancias de tipo social, económico y político son intransferibles. El extender los beneficios tributarios a terceros para que estos dejen de pagar sus obligaciones en la forma que corresponde es una violación a la ley y, por tanto, susceptible de sanción por existir engaño. Empero, se observa que en este tipo de infracciones intervienen dos sujetos: el contribuyente que permite que usen sus beneficios, y el tercero que realmente se beneficia sin tener derecho a la deducción o exención. En este artículo, lo que se sanciona es, por una parte, la entrega de un beneficio tributario (ingenuidad con hijos y nietos), y por otra la falta de pago de las obligaciones legalmente generadas, pero no se establece diferencia alguna entre los dos sujetos del delito, al parecer las dos acciones merecen las mismas sanciones.

La producción de contratos que permitan obtener un subsidio, una rebaja, exención o estímulo fiscal encaminados a perjudicar al Estado, a más de configurar el delito tributario tipificado en el Art. 298 del COIP, involucran actos de falsificación de documentos que de por sí constituyen un delito adicional, sin importar si se trata de un documento público o privado. Tratándose de al menos dos delitos, cabría la acumulación de penas, en consecuencia, podría llegar a sancionarse con una pena de hasta 12 años. ¿Es justo?

Con sanciones de hasta 7 años se castigan entre otros a los siguientes delitos comunes tan graves como: el trasplante de órganos obtenido de cuerpos de menores de edad, discapacitados o adultos mayores, el aborto ejecutado sin el consentimiento de la mujer, las lesiones que dejan secuelas tan fuertes como incapacidad permanente o enfermedades incurables, el abuso sexual ejecutado en menores de 14 años o en discapacitados, delitos atroces, nada comparables con el delito tributario.

La sanción de 7 a 10 años establecida en el numeral 18 del Art. 298 del COIP que tipifica como acto delictivo “la falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte

de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo”, debo reconocer es bastante justa, tomando en cuenta que los impuestos retenidos ya son de propiedad del Estado; en consecuencia, por decir lo menos, existe un indebido uso de fondos ajenos. Pero tratándose de dineros del Estado, el fraude se evidencia con más precisión, configurándose claramente el delito de peculado, que es sancionado con penas de hasta trece años de privación de la libertad. El accionar de los agentes de retención o percepción se identifica casi en su totalidad con las condiciones del peculado. Los agentes de retención y percepción son personas que, sin ser servidores públicos, por disposición de la ley o del reglamento, en razón de su actividad, función o empleo, están obligadas a recaudar tributos que los debe depositar mensualmente en la cuenta correspondiente de las entidades autorizadas para el efecto. La omisión del depósito denota abuso, apropiación y uso arbitrario de dineros que, siendo impuestos, tienen la calidad de dineros públicos. La consecuencia podría ser el juzgamiento como peculado; sin embargo, el mismo COIP al sancionar este delito cometido por el uso indebido de los impuestos retenidos a los contribuyentes, se impone un máximo de 7 años de prisión, con el agravante de que si el monto de los fondos a los que se refiere este numeral (18) del Art. 298 alcanza un monto superior a cien salarios básicos unificados del trabajador en general, la privación de la libertad alcanza hasta 10 años, 3 años menos que los establecidos para el peculado no tributario. Este enfoque se daría cuando exista dolo.

Una sanción exactamente igual es la que la ley impone a la “obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas”. En este caso, existe un agravante adicional, pues los dineros no están en manos del contribuyente, los tiene la administración tributaria, y el infractor con absoluto conocimiento de causa, utilizando solicitudes, documentos, trámites y todos los mecanismos que estén a su alcance, hace que dicha administración tributaria le entregue dineros que no le corresponden.

Tratándose de los delitos comunes, la sanción de hasta 10 años de prisión dada la gravedad de la falta está justificado cuando la acción consistió en obtener de un cadáver órganos y tejidos humanos para traficar con ellos, el homicidio sin agravantes, la tortura ordenada o ejecutada que cause dolor o sufrimiento físico o psicológico, el secuestro con el fin de obtener dinero, bienes, títulos documentos, beneficios, acciones u omisiones que afecten los derechos del secuestrado, los actos que deforman la

reproducción normal de las personas: inseminación artificial, privación de la capacidad de procrear, etc.

4.2. Otras sanciones

El capítulo segundo del título II del COIP establece la clasificación de las penas en privativas y no privativas de libertad, y en restrictivas del derecho de propiedad. De las penas privativas de libertad se ha tratado ampliamente, ahora se verá qué sucede con las demás formas de sanción, que si bien no están directamente involucradas con los delitos tributarios, serían una opción en aquellos casos en los que el juez encuentre que son aplicables, dejando de lado las que específicamente se señalan para los delitos tributarios.

4.2.1. La multa

Es una sanción pecuniaria, esto es, que afecta la parte económica del sancionado. Multa según Guillermo Cabanellas es una “pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía o por incumplimiento contractual. Hay pues, multas penales, administrativas y civiles”²¹¹.

Se afirma que:

La multa es una sanción de tipo económico, que afecta la situación patrimonial de la persona a quien ha sido impuesta, que no aspira a la reparación del daño ocasionado sino que es un castigo al infractor o delincuente, adicionado a los perjuicios producidos, si los hubiera. Su destino es engrosar las arcas fiscales, aunque la finalidad de la multa es el castigo de quien cometió el delito o la falta, y la función ejemplificadora, para que otros no cometan lo mismo²¹².

Luis R. Carranza Torres, como uno de sus planteamientos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco manifiesta que en materia tributaria la actividad sancionadora de la administración persigue fines constitucionales específicos, que es competencia de la Administración pública recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos y que, por tanto, es una potestad exclusiva del Estado para situar a las personas bajo su ámbito de actuación frente a situaciones perjudiciales para los intereses del país. “Resulta por tanto consecuencia

²¹¹ Cabanellas de Torres, *Diccionario jurídico elemental*, 198.

²¹² Deconceptos.com, “Multa” (2016), <<http://deconceptos.com/ciencias-juridicas/multa#ixzz47N1Jh0Kx>>.

necesaria de lo antes expuesto que la imposición por la Administración de sanciones por incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional”²¹³.

En lo que tiene que ver con la cuantificación de las multas y con la intención de aplicar el principio de proporcionalidad, el legislador español establece tres criterios para graduar las penas: reincidencia de la infracción antes de los 4 años, en un 10, 15 y 25% de acuerdo con la gravedad de la infracción; perjuicio económico para la hacienda pública en porcentajes que van del 10 al 75%; e incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación²¹⁴.

La multa en el Ecuador, tratándose del ilícito tributario, debería guardar relación con la infracción cometida, las características del infractor -especialmente cuando registra antecedentes penales anteriores-, las circunstancias que rodearon al acto delictivo, las repercusiones en la sociedad, etc., etc., pero se sancionan con multa no solamente los delitos, sino con las infracciones, puesto que también se imponen multas a las contravenciones, que administrativamente son sancionadas conforme lo dispuesto en el *Código Tributario*.

El COIP tipifica la multa como sanción pecuniaria, que es aplicable a los delitos tributarios en los casos de defraudación ejecutado por persona jurídica (de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general); de defraudación aduanera (de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir); y, en el contrabando (del duplo del valor en aduana de la mercancía). Las multas son realmente fuertes, pues el referente no solo son los salarios básicos unificados sino el valor de los tributos evadidos o que se trataron de evadir, y hasta el costo total de la mercadería que al ingresar al país debió pagar tributos y no lo hizo.

El doctor Juan Carlos Mogrovejo le da a la multa tributaria una connotación preventivo-represiva cuando dice: “La multa, como afectación al patrimonio de la persona se refiere al pago de una suma dineraria, que no tiene por cometido el sostenimiento de las finanzas públicas ni tampoco fines resarcitorios, puesto que su propósito, consecuente con la complejidad misma de la pena es el mantenimiento del orden jurídico”²¹⁵.

²¹³ Luis Carranza Torres, *Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco* (Buenos Aires: Legis, 2007), 199.

²¹⁴ Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de derecho*, 572.

²¹⁵ Juan Carlos Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, Foro: Revista de derecho, No. 1 (I semestre de 2011): 28.

4.2.2. La extinción de la persona jurídica

Esta sanción va ligada a la existencia de una persona jurídica, situación recientemente incorporada al COIP, pero que hasta hace poco no se la tomaba en cuenta debido a la consideración de que un delito solo puede ser ejecutado por una persona natural. Este criterio ha cambiado en el entendido de que, en muchos casos, quien se beneficia de la evasión o la elusión de tributos no es la persona natural, llámese gerente, empleado o funcionario, sino la empresa que engrosa sus ingresos y beneficia directa o indirectamente a sus socios o accionistas, quienes al momento de cometerse la infracción no aparecen. La disolución de la persona jurídica se aplica tanto para las nacionales, que no podrán contratar con el Estado en forma temporal o definitiva, considerando los daños causados por el delito; en cambio cuando se trata de personas jurídicas extranjeras existe la expresa prohibición de su reactivación a futuro.

4.2.3. Destitución

La sanción de destitución en temas tributarios está reservada para funcionarios o servidores de la administración tributaria que hayan cometido el denominado delito de defraudación agravada, quienes además serán sancionados con el máximo de la pena establecida en cada caso particular. Tratándose de delitos en contra del Estado, y dado que entre los legisladores la idea de que la corrupción existe en forma alarmante y en ella se ven involucrados por lo general funcionarios públicos ha hecho que se instituyan las penas de *inhabilitación para ocupar cargos públicos* y la *declaratoria de incapacidad para el desempeño de un puesto o cargo público* para los mencionados empleados, concretamente cuando se involucra como agente de retención o percepción al funcionario público, quien como encargado de la recaudación, declaración y entrega de impuestos percibidos o retenidos a sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por la defraudación cometida, es sancionado con la destitución y la inhabilitación para ocupar cargos públicos por seis meses.

4.2.4. La cancelación definitiva de la licencia

Para ejercer la actividad de agente de aduanas por sí mismo o por interpuesta persona natural o jurídica, se origina en la defraudación aduanera.

4.2.1. El decomiso

Es una sanción que va en contra del derecho de propiedad del infractor, y acorde con lo dispuesto en el COIP, Art. 69, recae exclusivamente sobre aquellos delitos cometidos con dolo, no los que se ejecutaron con culpa, situación que la debe decidir finalmente el juez. En el caso que ocupa a esta investigación, este tipo de sanción (Art. 70 COIP) está destinado para los delitos cometidos específicamente por personas jurídicas, y junto con la pérdida de la mercadería viene la pérdida de los derechos sobre los actos y contratos que se relacionan con los bienes decomisados, excepto cuando son propiedad de terceros.

Finalmente, es importante tomar en cuenta que existen en la norma penal otras sanciones, que por estar tipificadas en el COIP serían susceptibles de ser aplicadas a los delitos tributarios, estos son la clausura temporal o definitiva (sanción que en lo tributario se lo ubica en el ámbito administrativo) y los trabajos en beneficio de la comunidad.

5. Estudio crítico del principio de proporcionalidad en la imposición de sanciones por delitos comunes y tributarios: comparación

Para tipificar una sanción en forma justa, equilibrada, equitativa y -sobre todo- proporcional al daño infringido, es de aspirar que el legislador haya tomado en cuenta principalmente los elementos que configuran cada delito; pero para imponer la pena luego del juzgamiento, dándole a cada quien lo que le corresponde, el juez deberá considerar situaciones especiales que rodearon el hecho punible.

En este estudio se ha analizado en páginas anteriores el mayor número de factores que deben considerarse en la imposición de una sanción a un acto tributario punible: la gravedad del delito y sus efectos, la voluntad del infractor, el riesgo asumido por quien viola la norma penal, los sujetos que intervienen, la actuación de quien trata de cumplir con un deber o el acto realizado por el mero hecho de infringir daño a un tercero, el dolo y la culpa, los actos que pueden catalogarse como caso fortuito, el principio de libertad y autonomía del que goza todo ser humano para la ejecución de sus actos, las características psicológicas y sociales del infractor, la necesidad de las autoridades de ubicar su actuación desde el punto de vista social, económico y financiero e incluso político.

Al sancionar los delitos la ley penal ecuatoriana considera fríamente que el bien jurídico que se protege en lo penal común es la integridad del ciudadano, mientras que en lo tributario es el patrimonio del Estado, pero no toma en cuenta que en el ámbito penal la conducta del delincuente es criminal; mientras que en lo tributario la voluntad del contribuyente se orienta a la ejecución de actos mercantiles y financieros, no a la ejecución directa e irrestricta de un delito. En lo que tiene que ver con los sujetos del delito, en lo penal común el sujeto activo es la persona física que puede cometer un delito, y sujeto pasivo es la persona -natural o jurídica- que sufre las consecuencias de la infracción; mientras que en lo tributario el sujeto activo es un contribuyente, quien por la realización de un hecho generador (actividad económica) que le produce una ganancia se transforma en sujeto obligado del pago de un tributo, y el sujeto pasivo es siempre el Estado, en calidad de beneficiario de la contribución tributaria. En este ámbito quien asume un riesgo en el accionar económico, comercial y financiero, cuya combinación de factores le pueden conducir a resultados positivos o negativos, es el contribuyente, situación que no se presenta en un delito común.

Veamos ahora el accionar de quien comete un delito. No es lo mismo actuar en cumplimiento de un deber, como sucede con el contribuyente que con su actividad trata de alcanzar metas monetarias que no solo le permitan sobrevivir a él sino contribuir con el manejo económico del Estado, a través de los tributos y la actuación del ejecutor de un delito común cuyo accionar, para nada se identifica con actos de cumplimiento de deber alguno, por el contrario, atraviesa por un proceso dividido en varias fases que se conocen como el “(...) *iter criminis*, entendido como el camino del crimen, comprende todo el proceso psicológico de incubación del proceso delictivo, hasta la perpetración del delito, con la consideración jurídica y social, en cada etapa, de la punibilidad y peligrosidad de la actitud y del sujeto”²¹⁶. Es el estudio dogmático penal de la psiquis del sujeto activo, “desde el momento en que ha ideado la consumación de un determinado injusto penal, hasta que ha logrado conseguir la misma, e incluso agotarla...”²¹⁷.

El camino del delito está compuesto por las fases: interna, que comprende la ideación, temores e incluso la decisión, que surge en la mente del sujeto activo -determinada por condiciones exteriores-, de cometer un injusto penal en específico, lo cual no implica un modo de comportamiento exteriorizado del autor, capaz de ofender un bien jurídico

²¹⁶ Juan Bautista Castro Maradiaga, “Las etapas del *iter criminis* y su aplicación práctica en los tipos de injusto de homicidio y asesinato”, *Revista de Derecho de Nicaragua* (2009): 98.

²¹⁷ *Ibíd.*

protegido, pues al encontrarse únicamente dentro de la psiquis del sujeto activo, no son de relevante importancia para el derecho penal, por cuanto rige el principio de *cogitationis poenam nemo patitur* -los pensamientos no son punibles-; externa, que presupone la voluntad delictiva exteriorizada por el activo, de realizar una conducta prohibida, capaz de transformarse en realidad peligrosa; ejecutiva, la cual está conformada por el inicio y culminación de los actos necesarios para consumir una conducta, descrita en el supuesto fáctico determinado por la norma penal sustantiva -tentativa simple, acabada, la consumación y el agotamiento...²¹⁸.

El dolo y la culpa en lo tributario son elementos decisivos en la imposición de una pena. Dadas las circunstancias en las que se desenvuelven las actividades económicas, la presencia de la culpa es muy frecuente, especialmente entre gerentes, representantes legales, mandatarios, etc., cuando ponen su rúbrica en algunos documentos sin el conocimiento pleno de lo que están garantizando con su firma, ya que no son expertos en manejos económicos. En la generalidad de los casos estas autoridades no actúan con dolo, la naturaleza de sus funciones no les permite conocer al cien por ciento todos los movimientos económicos contables, por lo que desarrollan su accionar en base de la confianza con sus empleados, y al presentarse problemas lo que cabría es juzgarles previamente por negligencia, por culpa, más no por dolo. La inexistencia de dolo en el cometimiento de una infracción tributaria ubica a esta en el grupo de las contravenciones, por la presencia de un posible caso fortuito. Es el juez quien, en base de las evidencias presentadas, determinará si debe sancionar el delito con la agravante de dolo o simplemente lo valora como un hecho producto de caso fortuito.

Es muy importante que en el juzgamiento de las infracciones tributarias el juzgador tenga en cuenta que en toda actividad legal desarrollada por una persona deben primar los principios de libertad y autonomía de los actos, conforme lo reconoce la propia Constitución de la República. El comercio, la industria, las finanzas son actividades que requieren de absoluta libertad y autonomía para su normal desarrollo, cualquier obstáculo impide que los efectos sean los proyectados por las correspondientes administraciones.

Analicemos ahora aspectos de la personalidad de los infractores. En el cometimiento de delitos comunes mucho se ha hablado de las características sociales y psicológicas del infractor, asociándolas con problemas clínicos que afectan su personalidad y transforma a quienes los padecen en individuos peligrosos que

²¹⁸ *Ibíd.*

requieren atención médica; entre ellos es común la presencia de esquizofrenia, trastornos bipolares, desequilibrios sociales, etc., etc. Esto de ninguna manera sucede con los contribuyentes, quienes en sus calidades de gerentes, empresarios, mandatarios, contadores, auditores, ejercen funciones controladoras dentro de las empresas, almacenes, negocios, industrias, etc., por lo que requieren estar en goce pleno de sus capacidades físicas e intelectuales, muy lejos de enfermedades mentales o psicológicas. El contribuyente es un ciudadano que emprende, invierte, organiza, administra, dirige, trabaja, es una persona que produce tanto para sí mismo y su familia como para la sociedad al generar fuentes de trabajo e ingresos para el Estado al contribuir con sus tributos. Las infracciones tributarias tipificadas como delitos en el COIP son auténticas transgresiones a la ley, sin embargo, las sanciones que se imponen a estos delitos son un verdadero atentado en contra el principio de proporcionalidad, que lamentablemente resultan difícil de ser modificadas por el juez, quien aunque esté consciente de este fenómeno no podrá sancionar con una pena inferior al mínimo que está regulado por la ley. El contribuyente no es, y por ello no puede, no debe ser tratado como un delincuente común, en ninguna de las fases del proceso administrativo o contencioso.

El enfoque económico y financiero de la proporcionalidad de las sanciones en materia tributaria se mide desde tres aristas: la tributación como fuente de ingresos para el país, el Estado (gobierno), que requiere de muchos ingresos y el contribuyente, como generador de esos dineros que permiten la subsistencia de sus integrantes; el gobierno, que requiere continuamente mayores ingresos económicos para cubrir las cada día más crecientes necesidades de su administración, que no han podido ser llenadas ni siquiera con el cada vez más grande endeudamiento internacional; y, finalmente, el contribuyente, que es quien con su trabajo genera riqueza y sobre quien recae la responsabilidad de cumplir con el pago de obligaciones tributarias. La toma, por parte de este gobierno de todas las funciones del Estado y, concretamente, la sumisión del poder legislativo, así como el sometimiento de los tribunales de justicia, se pone en clara evidencia y se siente, lamentablemente en forma radical y molesta, también en lo penal tributario cuando el 10 de febrero de 2014, en el Registro Oficial, Suplemento 180, se publica el COIP, en el que se recogen los delitos tributarios que anteriormente se encontraban en el *Código Tributario* y en el *Código Orgánico de la Producción Comercio e Industrias* (COPCI), y se añaden nuevas formas de delitos tributarios, a los que se les imponen nuevas y muy fuertes sanciones, que han logrado

amedrentar a los contribuyentes hasta el punto de que se ha generalizado la frase “prefiero pagar antes que ir a la cárcel”.

Con la intención de justificar de alguna manera la existencia de sanciones tan excesivas para delitos tributarios, es necesario hacer referencia a situaciones políticas y sociales que se viven actualmente en el Ecuador. El gobierno presidido por el Ec. Rafael Correa Delgado, con el pretexto de atender las necesidades de los más humildes, ha utilizado ingentes recursos económicos que poco a poco han ido agotándose; y habiéndose reducido el valor del barril de petróleo, principal fuente de ingreso en el Ecuador, el único y último recurso que le quedó fueron los ingresos tributarios. Nace así la necesidad de crear, utilizando la ley, nuevas formas de obtener mayor cantidad de ingresos a través de la tributación, imponiendo miedo entre los contribuyentes, situación con la que colabora directamente el Servicio de Rentas Internas, siempre listo para aplicar con presteza las normas (leyes, reglamentos, resoluciones, circulares) que le permitan incrementar sus ingresos.

Mario Rafael Zambrano Simball hace comentarios (críticas) respecto de la inadecuada aplicación del principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias, este autor trata el principio de proporcionalidad como un tema de igualdad procesal “muchas veces invocado y muy pocas veces respetado”²¹⁹. La igualdad no significa uniformidad absoluta entre los sujetos de la relación jurídica, sino utilización de un método razonado que sirva para salvaguardar las normas legales que protegen a los ciudadanos, tomando en cuenta que todos los hombres son iguales ante la ley, aunque existen situaciones de desigualdad en las que el sujeto necesita ser protegido debido a que subsisten ciertas realidades sociales que no pueden ser ignoradas, esto obliga a trabajar con igualdad aun en circunstancias de desigualdad.

No puede, dice Zambrano Simball, haber discriminación entre el acusador y el acusado. No puede ponerse (a través de la norma legal) al acusador oficial en mejores condiciones que al imputado. No es aceptable que existan excesos de criminalización en el tratamiento de las sanciones tributarias, esto no favorece a la sociedad, por el contrario, puede ser perjudicial. Es indispensable que haya proporcionalidad entre la ley penal y la conducta que se toma para legislar tanto el delito como la pena. Las investigaciones realizadas permiten afirmar con toda seguridad que no es recomendable criminalizar conductas aplicando criterios muy personales, sino

²¹⁹ Zambrano Simball *Los principios constitucionales del debido proceso*, 53.

únicamente aquellas que afecten de manera grave el bien jurídico tutelado, que en lo tributario sería, entre otras, el presupuesto del Estado²²⁰.

Para imponer una pena con total respeto al principio de proporcionalidad en el ilícito tributario, se debe considerar primero la peligrosidad de la conducta y luego el grado de afectación que puede producir en la sociedad, graduando las sanciones de acuerdo con el grado de afectación del bien jurídico protegido; siendo más o menos grave, la pena también debe ser mayor o menor, llegando incluso a ser innecesaria cuando la afectación sea insignificante (no pagar \$5,00). En relación con este punto, se hacen escuchar algunas voces: “La proporcionalidad de la ley penal no solo debe existir entre la conducta antijurídica descrita en ella y la pena con la que se amenaza dicha conducta, sino también que dicha proporcionalidad debe ser asumida previamente cuando se selecciona la conducta que se va a criminalizar”²²¹, y aclara mucho más cuando dice: “(...) al momento de penalizar debe poner en relación dicho comportamiento con la naturaleza de la pena que debe fijar, esto es con la cantidad y calidad de la pena que debe sufrir el condenado”²²².

Las sanciones establecidas en el COIP para los delitos comunes y los tributarios, por el tipo, son las mismas, y enfocadas al respeto del principio de proporcionalidad tienen similares falencias. La pena más generalizada es la de privación de la libertad, misma que en lo tributario fluctúa entre 1 y 10 años.

El capítulo cuarto del COIP establece las circunstancias de la infracción constituidas por agravantes y atenuantes, que analizándolas de manera objetiva no son aplicables íntegramente para la tributación. En el cometimiento de los delitos tributarios no existe la presencia de violencia, ni moral y menos física, no se justifica hablar de temor intenso o de indemnización a la víctima, tampoco aplica el presentarse voluntariamente a las autoridades de justicia y menos una acción de fuga. Sí es completamente aplicable considerar circunstancias tales como el efecto causado en el bien jurídico protegido, dada la gravedad del delito, visto desde el ámbito económico; la voluntad expresada por el deseo manifiesto del infractor de perjudicar al Estado al ejecutar la infracción; el riesgo asumido por quien viola la norma penal, que no siempre es un riesgo tomado con el fin de lesionar los intereses del Estado sino de emprendimiento en nuevos retos que podrían generar nuevos ingresos; la actuación de

²²⁰ *Ibíd.*

²²¹ *Ibíd.*, 54.

²²² *Ibíd.*

quien trata de cumplir con una obligación tributaria que, frente a circunstancias especiales, puede transformarse en un acto con el que se perjudicó al Estado debido a una situación que puede resultar un caso fortuito; la culpa, que es muy propia de las personas que manejan sus empresas, quienes encargan en manos de terceros sus asuntos financieros, confiando en su profesionalismo, sapiencia y honradez; las características psicológicas y sociales del infractor, puesto que quien infringe una norma tributaria en el ejercicio de sus labores no es ni social ni psicológicamente un enfermo, por el contrario, son profesionales, empresarios, industriales, emprendedores, gente sana y con mucho deseo de progresar y ser entes generadores de riqueza para sí y para los demás.

La legislación penal ecuatoriana impone penas de 1 a 3 años a los contribuyentes o responsables del manejo económico de una empresa que incurran en delitos tributarios en los que existan actos de falsedad, incumplimiento de sanción, omisión de autorizaciones para emitir comprobantes, omisión y ocultamiento al entregar informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes y declaraciones tributarias, así como manipulación fraudulenta de registros, anotaciones, cantidades y venta ilegal de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar, pero curiosamente se establece exactamente la misma sanción a quien afecta los recursos naturales, la biodiversidad y la salud humana, por acciones de contaminación; al que en accidente de tránsito provoca la muerte de una o varias personas e incluso a los depravados que producen y trafican con drogas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas a mediana escala o suministran mediante engaño, violencia o sin el consentimiento del consumidor, dañando la salud mental y física de las víctimas, que difícilmente pueden recuperarse.

La privación de la libertad aumenta de 3 a 5 años en aquellos casos en los que un contribuyente, en su calidad de obligado tributario, interviene de una u otra forma en la emisión, aceptación o presentación de comprobantes de venta, comprobantes de retención o de documentos complementarios, originados en operaciones inexistentes o realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas; o cuando el beneficiario de una exención tributaria hace mal uso de ella. La misma sanción, esto es, la privación de la libertad de 3 a 5 años pueden merecer en el ámbito penal común los profesionales médicos que realicen trasplantes de órganos, tejidos y células humanas o manipulen genes con alteración del genotipo sin fines curativos, dañando gravemente la salud humana; quienes manejan y usan químicos o sustancias peligrosas que causan daño en

el ambiente, cuyas secuelas pueden provocar daños irreversibles en grandes grupos de seres humanos; finalmente, en el ámbito judicial pueden ser sancionados con la misma pena privativa de libertad cualquier funcionario de la función judicial o abogado que cometa prevaricato, o el empleado público al que se le haya probado enriquecimiento ilícito.

De 5 a 7 años es la privación de la libertad para aquel contribuyente o responsable tributario que omita ingresos o haya incluido en la contabilidad propia o de su empleador gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones que el fiscalizador considera que son falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, igual sucede cuando dentro de las actividades económico-financieras se han generado contratos que a criterio de la administración tributaria permitan obtener un subsidio, una rebaja, exención o estímulo fiscal, encaminados a perjudicar al Estado. Con delitos cometidos con infinita crueldad como sucede con los trasplantes de órganos obtenidos de cuerpos de menores de edad, discapacitados o adultos mayores; el aborto ejecutado sin el consentimiento de la mujer; las lesiones que dejan como secuela enajenación mental, pérdida de facultades físicas, incapacidad permanente, inutilización de un órgano o alguna enfermedad grave, transmisible e incurable y hasta el abuso sexual ejecutado en menores de 14 años o en discapacitados, la sanción es la misma que para los de origen tributario que posiblemente causan perjuicio en las actividades estatales.

Finalmente, la pérdida de la libertad entre 7 y 10 años en lo tributario se produce ante la falta de entrega deliberada, total o parcial, de los impuestos retenidos o percibidos por parte de los agentes de retención o percepción, o por la obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas por parte del contribuyente. Esta misma sanción la recibirá quien obtenga de un cadáver órganos y tejidos humanos, para traficar con ellos, quien cometa homicidio sin agravantes, el que torture causando dolor o sufrimiento físico o psicológico, el que realice actos que deforman la reproducción normal de las personas: inseminación artificial, privación de la capacidad de procrear.

Es evidente la desproporción que se observa al aplicar la misma pena a quienes cometen delitos comunes en los que, con presencia de crueldad y más agravantes, producen afectaciones a la integridad y a la vida de las personas, al Estado y hasta a la naturaleza, y a quienes caen en los delitos tributarios en los que los daños no afectan a

las personas directamente, puesto que son exclusivamente económicos, con incidencia en la organización y administración del Estado.

Con el análisis precedente se evidencia que ciertos comportamientos, conductas, acciones o inacciones de los contribuyentes se han constituido en el factor determinante para la tipificación de los delitos tributarios en el Código Integral Penal y son sancionados como actos criminales con penas muy duras, como es la privación de la libertad, situación que podría equipararse con una criminalización de los delitos tributarios. Esta sanción que restringe el derecho a la libertad de los ciudadanos, establecido en la Constitución de la República no se ajusta a la concepción de lo penal tributario, en la medida de que el daño causado es de tipo económico y financiero y que el infractor por lo general es un comerciante, un profesional, un industrial, etc. que de ninguna manera se identifica con las características de un posible delincuente.

Las y los ciudadanos, en un Estado de derechos y justicia, tienen deberes y derechos enmarcados en la Constitución y especificados en las demás leyes nacionales. Quienes propugnan la participación activa de los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos, no aceptan que tales personas pueden merecer la criminalización de actos que generen ganancias y por tanto tributos que se transforman en ingresos para el Estado.

A pesar de estas consideraciones es muy importante resaltar que la defensa de la descriminalización de los delitos tributarios, no puede ser absoluta pues existen situaciones, acciones, hechos u omisiones ejecutadas por contribuyentes deshonestos, inmorales o corruptos que con el fin de acrecentar su riqueza, generan situaciones nada aceptables, mismas que indudablemente justifican sanciones fuertes a efecto de proteger al Estado de malos ciudadanos que utilizan principalmente la evasión o la elusión para dejar de cumplir con sus obligaciones.

Jurídicamente hablando, por la imputabilidad, una persona es apta para responder por sus actos ya sean criminales o no, pero en su juzgamiento deberán tomarse en cuenta todas las circunstancias que rodean el hecho punible, por lo que la declaración de culpable de un delito debe ser fijado por un juez, quien determinando la gravedad del daño causado al bien jurídico protegido y aplicando el principio de proporcionalidad impondrá la sanción correspondiente.

Considero que la criminalización de los delitos tributarios es aceptable cuando se trata de delitos graves, por ejemplo, en los casos de evasión tributaria en cuantías muy altas, cuando existe vinculación de funcionarios públicos corruptos que actúa

como cómplices o como encubridores, o cuando los actos evasivos tienden al enriquecimiento fraudulento a través del no pago de tributos y otros.

5.1. Jurisprudencia

La desproporción que existe en la tipificación de las sanciones en el COIP es tan evidente que en un momento determinado el propio Presidente de la República intervino directamente para corregir tal desatino. En pocas palabras, esto es lo que sucedió: los principales diarios del Ecuador, entre ellos el Universo de Guayaquil y el Mercurio de Cuenca, en el mes de octubre del año 2015 informaron al país respecto del acto que se hizo público en una de las sabatinas del Presidente, quien puso en total evidencia la desproporción que existe en las penas con las que se sancionan los delitos tipificados en el Código Orgánico Integral Penal ecuatoriano. Cuando el economista Rafael Correa, Presidente Constitucional de la República, cuestionó duramente a la Ministra de Justicia por la sanción de 5 años de prisión que el Tribunal Segundo de Garantías Penales del Carchi impuso a Fabio Antonio Guzmán por el delito de contrabando de combustible, concretamente por comercializar sin autorización 50 galones de gasolina, el mismo Presidente, poco menos que horrorizado, al tiempo que disponía la reforma de tal norma, manifestaba: “Cuando leí esto no lo creía, 40 galones cuestan 60 dólares... ¿Cómo una persona puede estar, por 60 dólares por contrabando, 5 años presa? ¿Qué nos pasa? (...). El contrabando es ilegal, pero hay una diferencia. El gran contrabandista, el que se nos lleva tanqueros como negocio, como lucro, ese además de ilegal es inmoral. Este pobre hombre que para alimentar a sus hijos llevaba 40 galones de gasolina, puede ser ilegal... Sí es moral, él está alimentando a sus hijos y no lo podemos mandar cinco años preso”²²³. Tal fue su molestia por semejante injusticia, que de inmediato concedió el indulto al sentenciado.

Entonces, ¿quién es Fabio Antonio Guzmán? Un pequeño comerciante como muchos otros hombres, que dedican su vida a la compra-venta de productos para mantener a su familia. Él cometió un delito cuya cuantía no superaba los 60 dólares. Si se lo mira únicamente desde el punto de vista legal, la sentencia fue la correcta, puesto que se le impuso la sentencia más baja que establece el COIP, en el que nada se dice respecto de la cuantía del delito, como sucede con todas las sanciones que se

²²³ Diario El Universo, “Recupera libertad hombre que recibió indulto del presidente Rafael Correa” (20 de octubre de 2015), <<http://www.eluniverso.com/noticias/2015/10/20/nota/5195225/recupera-libertad-padre-familia-sentenciado-5-anos-prision>>.

imponen en el ilícito tributario. La ley penal no mira cuantías ni cifras, solo aplica la pena, que en este caso privaba de su libertad por 5 años que pudieron ser 7 si se aplicaba la pena máxima a un hombre humilde.

En este caso se pone en evidencia no solo la inexistencia del principio de proporcionalidad en la tipificación de las sanciones para los delitos tributarios, sino falta de un verdadero juez pues la mayor parte de los existentes se limitan a la transcripción de las normas sin ajustar sus criterios a los principios constitucionales, especialmente a los de equidad y proporcionalidad. La injusticia, en este caso, se corrigió, pero como un caso aislado y en forma excepcional, pues las sanciones del COIP no han sido revisadas y no todas las personas pueden esperar que el Presidente de la República, luego de evidenciar tal desproporción, la corrija vía indulto.

La investigación que se ha realizado en busca de casos en los que se pueda observar el manejo correcto del principio de proporcionalidad ha sido improductiva, considerando que los delitos tributarios que están siendo juzgados actualmente fueron cometidos cuando estaba vigente el ilícito tributario regulado por el Código Tributario, en consecuencia, están amparados por esta norma legal, aunque la sentencia se expidió en el año 2016, como sucedió en el recurso de Casación interpuesto ante la Corte Nacional de Justicia, en el proceso penal 051-015 que por defraudación tributaria inició el Servicio de Rentas Internas en contra de Maldonado Palacios Jovhanka del Carmen. En este proceso los jueces de la Corte se limitan a rechazar el Recurso de Casación por falta de suficiente motivación, sin llegar a pronunciarse respecto del fondo del problema.

Es de lamentar lo que está sucediendo en los Juzgados Penales, en la Corte Provincial, Sala de lo penal y en la misma Corte Nacional, elementos fundamentales de la Administración de Justicia ecuatoriana, quienes con su inacción están demostrando su falta de conocimiento de una materia tan importante, como es la tributaria. Sin embargo, tratando de encontrar la parte positiva del problema, considero que es mejor que no emitan sentencia, puesto que si lo hacen sin conocer los pormenores de una materia que requiere especialización perjudicarían a los ciudadanos que de una u otra manera se relacionan con las actividades económicas que generan tributos.

Conclusiones

1. La Constitución de la República del Ecuador identifica al país como un Estado de derechos y justicia, y como tal el respeto a los derechos de las personas es fundamental, como lo es el principio de proporcionalidad en el régimen democrático. En este marco constitucional la aspiración de este nuevo Estado democrático fue construir una legislación en la que se encuentre un verdadero equilibrio entre los derechos y las restricciones a esos derechos, lamentablemente en la investigación se evidenció el traslado de normas penales de otros países, (Venezuela) sin mayor estudio ni análisis social, económico, político por parte de la Asamblea Nacional, y sin la intervención de agentes tales como profesionales del derecho, academia, jueces, comerciantes y la misma sociedad civil, cuyas opiniones debieron ser recogidas y tomadas en cuenta. Esta situación dio como resultado una Ley Penal Tributaria que no encaja con los principios establecidos en la Constitución de la República del Ecuador.

2. El momento político que vive el Ecuador le ha llevado a afrontar una gravísima crisis económica (a pesar de la gran bonanza petrolera), y para ello busca a toda costa mejorar la renta pública a través de la consecución de mayores ingresos. En el ámbito tributario la existencia de un delito supone la presencia de un daño, de un perjuicio monetario en contra del bien jurídico protegido, esto es, el presupuesto del Estado. Al parecer esta necesidad de amparar al gobierno de posibles perjuicios de tipo económico, que impidan administrarlo convenientemente, condujo a los asambleístas y por qué no decirlo al Presidente de la República que es quien sanciona las leyes generadas en la Asamblea Nacional, a cambiar las que existían por normas en las que se imponen sanciones privativas de libertad que se justifican solamente cuando existe un real, indudable y manifiestamente cuantioso perjuicio económico para el Estado; si no se evidencia este daño, no se justifica la presencia de este tipo de sanciones. Al amparo de la consideración que antecede, los delitos que se originan en omisiones de pago de bajas cuantías, habrán de ser sancionados dentro del propio ámbito fiduciario, afectando la capacidad económica del infractor, y no su integridad como ser humano.

3. Por la forma como han sido tipificados los delitos tributarios y sus respectivas sanciones en el COIP, se observa con absoluta claridad que se está utilizando al Derecho Penal con fines intimidatorios que conducen a un solo fin: incrementar la recaudación de tributos. El endurecimiento de las sanciones tributarias, sin duda

alguna, tiene un efecto intimidatorio que por un lado restringe la actividad del ciudadano ecuatoriano quien prefiere dedicarse a ser empleado en relación de dependencia antes que comerciante, por ejemplo; por otro lado, si decide realizar actividades económicas independientes se muestra sumiso a la norma existente. La actitud sumisa de muchos contribuyentes conduce a que, al momento de ser requeridos por una administración tributaria, aunque no estén de acuerdo, por el miedo a ser perseguidos, y, posteriormente, enjuiciados y sancionados, sin objeción alguna cancelan los tributos en la suma que ha sido determinada. Esta no es una manifestación de generosidad del contribuyente por el contrario, el trabajara bajo este tipo de presiones, le resta tranquilidad en su vida diaria y eficiencia en sus actividades, lo que -de hecho- repercute en sus ingresos. La situación de temor creada entre los ecuatorianos se observa en los extranjeros, que temen invertir en el país por la falta de seguridad jurídica, por el exceso de tributos y la rigurosidad de las sanciones impuestas en el *Código Orgánico Integral Penal*.

“La idea de recurrir a la eficacia intimidatoria de la norma penal con el fin de erradicar o atenuar el área de la evasión fiscal no es un hecho nuevo, no obstante, alguna porción de la doctrina menciona que el derecho tributario se basta por sí mismo para corregir las conductas disvaliosas de dicha índole”²²⁴. Este comentario de Vicente Oscar Díaz en su obra *Criminalización de las infracciones tributarias*, recoge una verdad que brilla a todas luces, que para el caso presente se lo podría traducir así: el derecho tributario, para solucionar sus problemas, se basta por sí solo tanto para el ámbito administrativo cuanto en el penal tributario, no necesita normas intimidatorias.

4.- Frente a la situación de persecución a la que se ve expuesto el contribuyente en su calidad de grande, mediano o pequeño comerciante, industrial, artesano, transportista, constructor, profesional, intermediario, etc., etc., etc., esta tesista se permite emitir un criterio basado en muchos años de experiencia, dado el constante contacto con muchísimos actores de la economía, con personas que realizan actos de comercio, de negocios, de producción; y considerando que el contribuyente, en el ejercicio de sus actividades económicas y tributarias, no es y no puede ser una persona enferma, por el contrario, es un individuo que para ejercer sus actividades con eficiencia y con miras a obtener ganancias requiere estar en goce de todas sus facultades intelectuales y mentales y -por tanto- mantiene el dominio de su carácter,

²²⁴ Vicente Oscar Díaz, *Criminalización de las infracciones tributarias* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999), 39.

voluntad e instintos, lo que incluye el miedo. En pocas palabras, y con las respectivas excepciones, el contribuyente no es un potencial delincuente al que la ley tenga que amedrentar con sanciones como las contempladas en el Código Orgánico Integral Penal ni marcarlo con un sello que diga ¡CUIDADO, EL COMERCIANTE, EL EMPRESARIO, EL INDUSTRIAL, CUALQUIER CIUDADANO QUE EJERZA UNA ACTIVIDAD ECONOMICA ES UN POTENCIAL DELINCUENTE! Es un garrafal absurdo.

5.- El Estado es el responsable de la tributación, pero también lo es de la protección de los derechos que la Constitución de la República del Ecuador reconoce para los ciudadanos contribuyentes, en consecuencia, la justicia tributaria, y en el caso en estudio la justicia tributaria sancionadora, será efectiva solamente cuando en la imposición de sanciones a los delitos tributarios se establezcan los correspondientes límites formales y materiales a los ciudadanos y adicionalmente se tomen las medidas para evitar el abuso de poder de los entes gubernamentales. El principio de proporcionalidad es el principal límite material a la aplicación de restricciones para el contribuyente, de allí que si el Estado respeta los límites establecidos, podrá imponer a los derechos fundamentales las restricciones que se requieran, acordes con la Constitución. Si, por el contrario, no los respeta, las restricciones estatales estarán viciadas de inconstitucionalidad.

6.- La gravedad de los delitos comunes y el perjuicio que ocasionan en las personas y en la sociedad, que se conmociona ante tales hechos, no es nada comparable con el daño que puede ocasionar al Estado y a sus miembros el cometimiento de un delito tributario. Sin embargo, en el COIP las sanciones que se imponen a los delitos tributarios son tanto o más represivas que las que se establecen para los delitos comunes, lo que me permite afirmar que no existe proporcionalidad entre la gravedad del delito y la dureza de la pena, que debería estar acorde con el perjuicio que dicho delito ocasione a la sociedad. En este sentido no debemos perder de vista lo que con enorme acierto, dice el doctor Juan Carlos Mogrovejo en FORO, Revista de Derecho, quien expone a la luz pública una de las inequidades que se patentizan en las sanciones que el COIP tipifica para los delitos tributarios, cuando manifiesta: “(...) como puede evidenciarse, la defraudación tributaria es severamente sancionada y encumbra y reafirma el carácter represivo del sistema sancionatorio, cual es de reprimir las

conductas reñidas con el orden jurídico, como también asentar su fin preventivo, al disuadir con tamañas medidas su perpetración”²²⁵.

7.- La fundamental norma penal ecuatoriana atribuye las inconductas tributarias exclusivamente a la mala fe, malicia, corrupción, a la necesidad de acrecentar fortunas por parte de algunos contribuyentes, sin tomar en cuenta que también existe inoperancia, errores de ciertos funcionarios públicos e insuficientes sistemas de control por parte de las administraciones tributarias, adicionalmente, la incompetencia, falta de preparación y, sobre todo, sumisión al gobierno de turno por parte de los legisladores, han impedido la construcción de normas penales justas y equitativas que llevan a fijar sanciones desproporcionadas que obedecen en mucho a presiones políticas por lo que imponen normas intimidatorias que les permita alcanzar sus fines recaudatorios poniendo en riesgo uno de los bienes más preciados: la libertad”.

8. El perjuicio que puede ocasionar al Estado y a sus miembros el cometimiento de un delito tributario originado en la transgresión de las normas establecidas para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias no es nada comparable con la gravedad de los delitos comunes y el perjuicio que estos ocasionan en las personas y en la sociedad, que se conmociona ante tales hechos (violación de niñas). Sin embargo, en el COIP las sanciones que se imponen a los delitos tributarios son tanto o más duras que las que se establecen para los delitos comunes. No existe proporcionalidad entre la pena y la gravedad del delito, considerando el perjuicio que ocasionan. La justicia tributaria sancionadora será efectiva solamente cuando en la imposición de sanciones a los delitos tributarios se establezcan los límites justos y necesarios para evitar cualquier abuso de poder.

²²⁵ Mogrovejo “Las sanciones en materia tributaria”, 33.

Bibliografía

- Aguado Correa, Teresa. *El principio de proporcionalidad en materia penal*. Madrid: Edersa, 1999.
- Aguilar Caravia, Oscar. «El delito penal fiscal de balance falso.» En *Derecho tributario I, doctrinas esenciales 1936-2010*, de dir. Susana Camila Navarrine, 234-245. Buenos Aires: La Ley, 2010.
- Alonso González, Luis Manuel. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramadas*. Madrid : Marcial Pons, 2008.
- Altavilla, Enrico. *La culpa el delito culposos, sus repercusiones civiles, su análisis psicológico*. Bogotá: Temis, 1987.
- Álvarez Echagüe, Juan. *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Buenos Aires: Dr. Rubén O. Villela, 2004.
- Asamblea Constituyente. «Constitución de la República del Ecuador.» Quito: Registro Oficial, No. 449, 20 de Octubre de 2008.
- Asamblea Nacional. *Código orgánico de la Función Judicial*. Montecristi: Registro oficial Suplemento, 2009.
- . «Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI.» Quito: Registro Oficial, Suplemento, No. 351, 29 de Diciembre de 2010.
- . «Código Orgánico de Ordenamiento Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD.» Quito: Registro Oficial, Suplemento, No. 303 , 19 de Octubre de 2010.
- . «Código Orgánico Integral Penal.» Quito: Registro Oficial, Suplemento, No. 180, 10 de Febrero de 2014.
- Bermúdez Soto, Jorge. « Elementos para definir las sanciones administrativas.» *Revista Chilena de Derecho de la Pontificia Universidad Católica*, 1998: 12-24.
- Bernal Pulido, Carlos. *Diccionario Iberoamericano de Derecho Humanos y fundamentales*. 01 de junio de 2011. http://diccionario.pradpi.org/inicio/index.php/terminos_pub/view/114 (último acceso: 07 de febrero de 2017).
- Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario jurídico elemental*. Buenos Aires: Heliasta, 1993.

- Carranza Torres, Luis. *Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco*. Buenos Aires: Legis, 2007.
- Castillo Córdova, Luis. «La aplicación del principio de proporcionalidad a través del habeas corpus.» *Palestra del Tribunal Constitucional: Revista mensual de jurisprudencia* (Palestra), 2008: 233-4.
- Castro Maradiaga, Juan Bautista. «Las etapas del iter criminis y su aplicación práctica en los tipos de injusto de homicidio y asesinato.» *Revista de Derecho de Nicaragua* , 2009: 94-8.
- Cervini, Raúl. «Principios del derecho penal tributario en el Estado constitucional.» En *Derecho penal tributario* , de coord. Alejandro Altamirano y Ramiro M. Rubinska, 32-55. Buenos Aires:: Marcial Pons, 2008.
- chile.net. *etimologias.dechile.net*. 2017. <http://etimologias.dechile.net/?proporcion>. (último acceso: 06 de 02 de 2017).
- Coelho Psin, Joao Bosco. *Derecho tributario y ética*. Buenos Aires: Heliasta, 2010.
- Comisión Europea. «Detección de documentos falsificados en el ámbito de las acciones estructurales. Guía práctica para las autoridades de gestión .» 2006. <http://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/sfc-files/guide-forged-documents-ES.pdf> (último acceso: 06 de 02 de 2017).
- Congreso de los Diputados. «Ley Orgánica de Represión del Contrabando Jefatura del Estado, .» Madrid: BOE, No. 297, 13 de Diciembre de 1995.
- Congreso Nacional. «Código del Trabajo.» Quito: Registro Oficial, Suplemento, No. 167, 6 de Diciembre de 2005.
- . «Código Orgánico Tributario.» Quito: Registro Oficial, Suplemento, No. 38, 4 de Junio de 2005.
- . «Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, LORTI.» Quito: Registro Oficial, Suplemento, No. 38 , 14 de Junio de 2015.
- . «Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas.» Quito: Registro Oficial, Suplemento, No. 181, 30 de Abril de 1999.
- Corte Constitucional, [Sentencia en caso Blanca Dalmita Mena Peña en contra de la resolución dictada por la Unidad Municipal de transporte Terrestre tránsito y Seguridad Vial de Loja. 1212-12-EP (Corte Constitucional, 22 de Mayo de 2015).*
- Cuello Calón, Eugenio. *La moderna penología*. Vol. I. Barcelona: Bosch, 1974.
- Cury Urzúa, Enrique. *Derecho penal* . Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1982.

- Defensoría del Pueblo de Ecuador. *Los escenarios de la criminalización a defensores de Derechos Humanos y de la Naturaleza en Ecuador: desafíos para un Estado constitucional de derechos*. Temático, Quito: Dirección Nacional de Promoción de Derechos Humanos y de la Naturaleza, 2010.
- Definición de. «Simulación.» 2016. <http://definicion.de/simulacion/#ixzz3wQa7P1yg> (último acceso: 06 de 02 de 2017).
- Definiciones de. «Definición de omitir.» 2016. <http://www.definiciones-de.com/Definicion/de/omitir.php> exicoon.org/es/omitir>. (último acceso: 06 de 02 de 2017).
- Dematteis, Francesco. *Manuale di diritto penale tributario*. Torino: Giappichelli, 1933.
- derechoisipedia. *Juspedia*. 2016. <http://derecho.isipedia.com/segundo/derecho-financiero-y-tributario-i/24-la-recaudacion-tributaria> (último acceso: 06 de 02 de 2017).
- derechomx.blog. *Recaudación tributaria*. 2016. <http://derechomx.blogspot.com/2012/04/recaudacion-tributaria.html> (último acceso: 06 de 02 de 2017).
- Díaz, Vicente Oscar. *Criminalización de las infracciones tributarias*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999.
- Ecuador, Presidencia de la República del Ecuador. «Código Tributario.» Quito: Registro Oficial, Suplemento, No 958, 23 de diciembre de 1975.
- Endress Gómez, Sergio. «Naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias.» *Gaceta Judicial*, n° 191 (1995): 41-58.
- EtimologíasdeChilet.net. *Etimología de proporción*. 2016. <http://etimologias.dechile.net/?proporcion> (último acceso: 3 de Enero de 2017).
- Ferreiro Lapatza, José. *Curso de derecho financiero*. Madrid: Marcial Pons, 2006.
- Franco Loor, Eduardo. *Fundamentos del derecho penal moderno*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011.
- Fundación Acción Pro Derechos Humanos. *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*. 2016. <http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1966PactoDerechosCivilesyPolíticos.htm?gclid=CN-pwrPK08cCFYeRHwod2GcJPQ>>. (último acceso: 06 de 02 de 2017).

- Garberí Llobregat, José, y Guadalupe Buitrón Ramírez. *El procedimiento administrativo sancionador*. 5.^a. Vol. I. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2008.
- García Belsunce, Horacio. *Derecho tributario penal*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1985.
- García Bueno, Marco César, y Gabriela Ríos Granados. *La proporcionalidad tributaria*. Vol. XII, de *La ciencia del derecho procesal constitucional*, de coord. Eduardo Ferrer Mac-Gregor y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, 462-465. México D.F.: Marcial Pons, 2008.
- García de Enterría, Eduardo, y Tomás Ramón Fernández. *Curso de derecho administrativo*. Vol. I. Madrid: Civitas, 1997.
- . *Curso de derecho administrativo*. Vol. II. Madrid: Civitas, 2006.
- García Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la infracción fiscal*. México, D.F.: Cárdenas Editor, 1982.
- García Falconí, José. *Las garantías constitucionales en el nuevo Código de Procedimiento Penal y la responsabilidad extracontractual del Estado*. Quito : Imprenta Universitaria, 2001.
- García Falconí, Ramiro J. *Código Orgánico Integral Penal. Comentado*. Lima: ARA Editores, 2014.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho financiero*. 9.\. Buenos Aires: La Ley, 2005.
- Gómez González, Carlos Andrés. *Estudios de derecho penal*. Vol. I. Bogotá: Jorge Tadeo Lozano, 2010.
- Infoguía.net. 2017. <http://paginasamarillas.infoguia.net/infotip.asp?t=unidad-tributaria-en-venezuela&a=422> (último acceso: 03 de 02 de 2017).
- Jarach, Dino. «El ilícito tributario.» *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, n° 3 (1967): 24-42.
- Lewin Figueroa, Alfredo. *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*. Bogotá: Nomos, 2002.
- Loor Mera, Ángel F. *Dogmática penal tributaria*. Quito: PUDELECO Editores, 2011.
- Lopera Mesa, Gloria. *El principio de proporcionalidad y control constitucional de las leyes penales*. Quito: Miguel Carbonell / Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- López Latorre, María Jesús. *Psicología de la delincuencia*. Salamanca: Gráficas Rigel, 2008.

- López Medina, Diego. «¿Por qué hablar de una teoría impura del derecho? La estructura del debate.» En *Teoría del derecho y trasplantes jurídicos*, de edit. Daniel Bonilla Maldonado, 65-68. Bogotá: Siglo del Hombre / Universidad de los Andes / Pontificia Universidad Javeriana / Instituto Pensar, 2009.
- Maiwald, Manfred. *Conocimiento del ilícito y dolo en el derecho penal tributario*. Traducido por Marcelo A. Sancinetti. Buenos Aires: AD-HOC, 1997.
- Matus Acuña, Jean Pierre. «Ensayo sobre la función objetiva de las penas privativas de libertad.» En *La rehabilitación social en el contexto latinoamericano*, de coord. Sebastián Ibarra González, 45-76. Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos / Subsecretaría de Desarrollo Normativo, 2014.
- Megalex.ec. *Diccionario Jurídico de Cabanellas*. 2016. <https://sites.google.com/site/megalexec/diccionario-juridico/diccionario-juridico-cabanellas> (último acceso: 3 de Enero de 2017).
- Mejía Salazar, Álvaro Renato. *Diccionario de derecho tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Mestre Delgado, Esteban, Carmen Lamarca Pérez, Avelina Alonso de Escamilla, y Alicia Rodríguez Núñez. *Delitos y faltas. La parte especial del derecho penal*. San Fernando de Henares: Edipack Gráfico, 2011.
- Ministerio de Finanzas y Dirección General de Rentas. *Código Fiscal Ecuatoriano*. Quito: Imprenta Empresa de Suministros del Estado, 1969.
- Mogrovejo, Juan Carlos. «Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador.» *Foro: Revista de derecho*, No. 15, 2011: 21-42.
- Muñoz Ruiz, Josefa. *El delito*. Madrid: Dykinson, 2013.
- Nieto García, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*. Madrid: TECNOS, 2005.
- OAS:ORG. *Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita en la conferencia especializada interamericana sobre Derechos Humanos (b-32)*. 2016. http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm (último acceso: 06 de 02 de 2017).
- Orce, Guillermo, y Gustavo Fabián Trovato. *Delitos tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008.

- Organización de las Naciones Unidas. *La Declaración Universal de Derechos Humanos*. 2016. <http://www.un.org/es/documents/udhr/> (último acceso: 07 de 02 de 2017).
- Pacci Cárdenas, Alberto Carlos. «Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria regulados en el Código Tributario peruano.» En *Doctrina y casuística del derecho tributario*, de coord. Daniel Yacolca Estares, 380-94. Arequipa: Editora y Librería Jurídica Grijley, 2010.
- Pérez Pinzón, Álvaro Orlando. *Introducción al derecho penal*. Bogotá: Temis, 1989.
- Queralt, Juan Martín, y José Manuel Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero Carmelo Lozano Serrano. *Curso de derecho financiero y tributario*. Decimonovena . Madrid: TECNOS, 2008.
- Real Academia Española de la Lengua. *Diccionario de sinónimos y antónimos* . Madrid: Espasa-Calpe, 2005.
- Ríos Granados, Gabriela. «El ilícito tributario.» En *Manual de derecho tributario*, de coord. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, 311 a 320. México D.F.: Porrúa, 2005.
- Rojas López, Freddy. *Constitución y proceso*. Lima: Jurista Editores, 2009.
- Rojas López, Freddy. «Los principios de proporcionalidad y razonabilidad en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.» En *Constitución y proceso*, de dir. Ernesto Álvarez Miranda, 68-92. Lima: Jurista editores, 2009.
- Sáinz de Bujanda, Fernando. *Naturaleza de la actividad financiera* . Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966.
- Salazar, Juan Carlos. «El ius puniendi como parte de política criminal .» *El Tiempo*, 05 de febrero de 2017 : 8.
- Sánchez Gil, Rubén. *El principio de proporcionalidad*. México, D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional y Autónoma de México, 2007.
- Sánchez Gil, Rubén. «El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia mexicana.» En *El principio de proporcionalidad en el Estado constitucional* , de edit. Miguel Carbonell, 290-342. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2017.
- Sánchez Hernández, Mayolo. *Derecho tributario*. 2.^a. Vol. II. México, D.F.: Cárdenas Editor, 2002.

- Santos Basantes, Jaime. *El debido proceso penal*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2009.
- Sentencia contra Carlos Cortázar Vinueza*. 1717-11-EP (Corte Constitucional, 26 de Agosto de 2013).
- Sentencia en caso Andrés Sebastián Córdova Neira y Mario Andrés Navarrete Serrano en contra de las resoluciones 5377-08, 5467.08 y 5512-09*. 006-10-IA (Corte Constitucional, 9 de Marzo de 2016).
- Sentencia en caso Declaratoria de constitucionalidad del Decreto Ejecutivo No 1440 emitido por el Presidente de la República del Ecuador*. 0001-08-EE (Corte Constitucional, 4 de Diciembre de 2008).
- Sentencia en caso Jueces de la Segunda Sala de lo Laboral, Niñez y Adolescencia de la Corte Provincial de Pichincha*. 0179-12-CN (Corte Constitucional, 4 de Septiembre de 2013).
- Terán Suárez, José Luis. *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Quito: Cevallos Editora Jurídica, 2014.
- The Free Dictionary. «Diccionario.» 2016. <http://es.thefreedictionary.com/ocultar> (último acceso: 06 de 02 de 2017).
- Unión Europea. «Diario oficial de las Comunidades Europeas .» 18 de diciembre de 2000. http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_es.pdf (último acceso: 07 de 02 de 2017).
- Valencia Galarza, Adeodato. *Derecho penal y poder punitivo*. Guayaquil : Jurídica LYL, 2010.
- Vallado Berrón, Fausto. *Teoría general del derecho*. México D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México / Dirección general de publicaciones, 1972.
- Varela, Raúl Vicente. *Cuestiones de derecho aduanero*. Buenos Aires:: Ediciones Pannedelli, 1971.
- Villaverde Menéndez, Ignacio. *La resolución de conflictos entre derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad*. Quito: Miguel Carbonell / Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Tercera. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1979.
- Word Reference. «Falsear.» 2016. s.f. <http://www.wordreference.com/definicion/falsear> (último acceso: 06 de 02 de 2017).

- Zaffaroni, Eugenio Raúl. *Tratado de Derecho Penal*. Buenos Aires: Ediar Sociedad Anónima Editora Comercial, Industrial y Financiera, 1987.
- Zambrano Simball, Mario Rafael. *Los principios constitucionales del debido proceso y las garantías jurisdiccionales*. Quito: PH Ediciones Industria Gráfica, 2009.
- Zamudio, Teodora. *Kant y la autonomía de la voluntad*. Buenos Aires: G Ediciones Digitales, 2007.
- Zavala Egas, Jorge. *Delito tributario*. Guayaquil: Juan Miguez Editor, 2008.