

Universidad Andina Simón Bolívar  
Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

**Principios del derecho administrativo sancionador y DD. HH. en el  
derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano**

Ángel Gabriel Cruz Villacís  
Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito, 2025



## Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Ángel Gabriel Cruz Villacís, autor del trabajo intitulado “Principios del derecho administrativo sancionador y DD. HH. en el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano”, 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 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 los formatos virtual, electrónico, digital, 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 autor/a 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.

01 de mayo de 2025

Firma: \_\_\_\_\_



## Resumen

El objetivo de esta investigación es delimitar los parámetros jurídico-doctrinarios de los principios del derecho administrativo sancionador y analizar los preceptos dictados por el Sistema Internacional de DD. HH. que deben ser acatados en la normativa interna dentro de derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano. Se estudia los orígenes y fines del Estado, la Administración, el *ius puniendi* y sus manifestaciones, y ahonda en los principios torales del derecho administrativo sancionador desde la doctrina especializada, las disposiciones recogidas en los instrumentos internacionales del Sistema de Protección de DD. HH., la jurisprudencia emitida por las altas cortes, y los sistemas tributarios comparados de USA, Francia y España. Con todo el conocimiento adquirido se ha analizado el ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia de derecho administrativo sancionador tributario y verificado la constitucionalidad y convencionalidad de las normas establecidas por el legislador en la esfera de estudio, con especial énfasis en el error tributario. La investigación realizada es necesaria, por cuanto el ejercicio del *ius puniendi* no puede ser ilimitado, sino que debe regirse de manera irrestricta a los principios y garantías del debido proceso para salvaguardar que los derechos, libertades y garantías de la persona en tanto ser humano sean respetados de forma plena. La investigación ha tenido como sustento metodológico un enfoque cualitativo con diseño de corte documental-bibliográfico, como método general se ha recurrido al método inductivo y, de forma específica, al método hermenéutico en su parámetro normativo y arista jurídica, con técnica documental y entrevista semiestructurada aplicada a expertos en Derecho. Como conclusión, se ha verificado que las disposiciones en materia de derecho administrativo sancionador tributario adolecen de inconstitucionalidad sobrevenida e inconvencionalidad, lo que deja expuesto a Ecuador a responsabilidad extracontractual del Estado por legislador dañoso y responsabilidad internacional de DD. HH. por graves violaciones al debido proceso y a la tutela efectiva.

Palabras clave: *ius puniendi*, error tributario, responsabilidad extracontractual del Estado, legislador dañoso, control de convencionalidad



“Wir passen perfekt zusammen... Glaub nie etwas anderes!”



## Agradecimientos

No tengo más que eterno agradecimiento para mi *Alma Mater*, que ocupa un lugar especial e irremplazable en mi corazón. A Dios por darme las oportunidades necesarias en el tiempo correcto.

Gracias infinitas a mi Angélica Marina, mi viejita adorada, la cual ha sido madre para todos los que conforman mi pequeña familia, y nuestra protectora incansable; a mi Glorita Vitalidad por todo su apoyo y sacrificio a lo largo de tantos años, porque a pesar de las lágrimas nunca se dejó caer y me transmitió su valor y coraje, a mi Pepito por sus enseñanzas y ayudarme a entender que no importa cuán difícil sean las cosas, todo pasa y la vida es más llevadera si se le muestra una sonrisa; a mi única y adorada hermana, mi Diana, que ha sido más una mi amiga del alma y una aliada indispensable en este largo camino llamado vida. A mi Tefita y Andreita por ser la luz que ilumina mi sendero y la alegría que disipa la tristeza.

A mis maestros y amigos por aportar a mi vida no solo conocimiento académico sino por hacerme más humano. Les agradezco por todo, que Dios los bendiga siempre y que reciban por millones aquellos supieron compartir conmigo.



## Tabla de contenidos

Introducción.....	13
Capítulo primero: Del derecho administrativo sancionador y sus principios.....	15
1. <i>Ius puniendi</i> estatal y rol del derecho administrativo .....	15
2. Derecho administrativo sancionador y sus principios torales .....	20
2.1. Principio de legalidad .....	26
2.2. Principio de presunción de inocencia .....	30
2.3. Principio de culpabilidad .....	31
2.4. Principio de proporcionalidad .....	34
3. Derecho administrativo sancionador tributario .....	35
3.1. Tutela administrativa efectiva .....	41
Capítulo segundo: De los derechos humanos, el debido proceso y procedimiento.....	45
1. Sistema Internacional de Derechos Humanos y limitantes al <i>ius puniendi</i> estatal. 45	
2. Desarrollo jurisprudencial y normativo del debido proceso y procedimiento a la luz de los DD. HH. ....	48
2.1. Derecho a ser oído .....	61
2.2. Principio de plazo razonable.....	62
2.3. Derecho a resolución motivada .....	62
2.4. Previsibilidad de la sanción .....	62
2.5. Principio de presunción de inocencia .....	63
2.6. Derecho a la defensa.....	63
2.7. Prohibición de autoincriminación.....	64
2.8. Principio de <i>non bis in ídem</i> .....	65
2.9. Principio de publicidad.....	66
2.10. Principios de legalidad e irretroactividad .....	67
3. Derecho administrativo sancionador tributario en el ámbito internacional.....	68
3.1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	70
3.2. Estados Unidos de Norteamérica.....	74
3.3. Francia .....	83
3.4. España.....	86
4. Convencionalidad y constitucionalidad de las normas en materia de derecho administrativo sancionador.....	90

## Capítulo tercero: Del régimen jurídico ecuatoriano y el derecho administrativo

sancionador tributario ecuatoriano .....	97
1. Facultad sancionadora .....	97
2. Infracciones tributarias .....	98
3. Procedimiento administrativo sancionador tributario.....	104
4. El obligado tributario y el error tributario .....	110
5. El Estado como legislador dañoso en materia de derecho administrativo sancionador tributario .....	123
6. Resultados y discusión.....	140
6.1. Entrevista.....	140
6.2. Procesamiento de la información .....	140
6.3. Discusión .....	145
Conclusiones.....	154
Bibliografía.....	159
Anexos.....	177
Anexo 1: Guion para entrevista semiestructurada.....	177
Anexo 2: Consentimientos informados .....	179
Anexo 3: Entrevistas.....	183
Anexo 4: Tabulación de entrevistas a expertos .....	192

## Introducción

El Estado como una de las máximas organizaciones de la humanidad, derivada del contrato social, es el encargado esencialmente de velar por el interés general, la correcta administración de la cosa pública, la protección de la persona en tanto ser humano, y la vida en sociedad. Para poder cumplir tales fines cuenta con el poder de castigar o *ius puniendi* que se manifiesta en dos sistemas represivos: derecho penal y derecho administrativo sancionador.

Empero, el *ius puniendi* no es ilimitado, dado que su dimensionamiento opera en torno a la existencia de principios, derechos, libertades y garantías que deben ser respetadas en su ejercicio. Si se toma como nota central este tratamiento y su engarzamiento con el derecho administrativo sancionador en materia tributaria, el presente trabajo investigativo se ha desarrollado en tres capítulos.

En el primer capítulo se ha abordado los orígenes del Estado y de la Administración, del derecho administrativo, del *ius puniendi*, y de los principios torales que informan desde el ámbito doctrinal especializado al derecho administrativo sancionador.

El segundo capítulo se ha dedicado al estudio de las disposiciones de derecho administrativo sancionador en el Sistema Internacional de los DD. HH., desde la Convención EDH, las disposiciones del Consejo Europeo, los fallos emitidos por la Corte de Estrasburgo y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, hasta arribar al Sistema IDH, las disposiciones del Pacto de San José de Costa Rica, y las sentencias de la Corte IDH con especial énfasis en la constitucionalidad y convencionalidad de las normas sancionadoras. Se ha recurrido también al análisis del ordenamiento jurídico de tres países: Los Estados Unidos de Norteamérica, Francia y España, como experiencias a partir de las cuales se revela que el ideal de justicia no es ajeno al mundo del tributo, sino transversal. En este sentido, la jurisdicción americana, con fuerte influencia sobre el ámbito jurídico-fiscal ecuatoriano debido a la visita de la misión Kemmerer, muestra cómo las conductas realizadas por el obligado tributario que respondan a causa razonable no pueden ser sancionadas. En cuanto a la jurisdicción francesa, que nutre de manera importante al ámbito del derecho administrativo, ilustra sobre cómo los avances temporales y jurídicos llevan a replantear la noción del ilícito tributario y reconocer el error como algo natural y libre de sanción, cuando provienen de la buena fe. Por último,

la jurisdicción del Reino de España enseña cómo es factible el establecimiento de un procedimiento administrativo sancionador tributario que gire en torno a la culpabilidad de la persona, y la existencia armónica del *ius puniendi* del Estado y los derechos y garantías del contribuyente en sede administrativa.

El tercer capítulo contiene un estudio pormenorizado del ordenamiento jurídico ecuatoriano en ámbito de derecho administrativo sancionador tributario de forma integral, breves consideraciones de cómo debería ser un verdadero procedimiento administrativo sancionador tributario y las aristas que debería comprender. Se ha tratado también lo atinente al error en el ámbito tributario, para entrar en la situación actual de la norma jurídica tributaria ecuatoriana y, en ese marco, un tema nunca antes analizado, como lo es la responsabilidad extracontractual del Estado por legislador dañoso en materia tributaria; el control de convencionalidad y la responsabilidad internacional por violación de DD. HH., en la esfera del derecho tributario.

La última parte del tercer capítulo comprende los resultados de la investigación y la discusión en la que se podrá apreciar la entrevista semiestructurada aplicada a expertos en materia de derechos humanos, derecho constitucional, derecho penal, derecho administrativo y derecho tributario, la triangulación de la información y la discusión de todos los hallazgos a los que se ha arribado.

Como punto de cierre se presenta al lector las conclusiones en base a todo el trabajo investigativo, así como las referencias bibliográficas utilizadas, organizadas por fuentes para que la comunidad científica pueda realizar la veeduría respectiva sobre la información vertida a lo largo de la investigación realizada.

## Capítulo primero

### Del derecho administrativo sancionador y sus principios

#### 1. *Ius puniendi* estatal y rol del derecho administrativo

El Estado es sin duda una de las organizaciones sociales más importantes de la humanidad, perteneciente al mundo real, su existencia es en parte objetiva, pues es un hecho y es independiente del sujeto que lo observa, pero tiene también un componente subjetivo, por cuanto las interacciones sociales derivan de la voluntad de las personas que cohesionan para alcanzar un fundamento en concreto,<sup>1</sup> y son justamente las acciones sociales humanas las que dan forma al Estado.

El Estado, a decir de Kelsen, es la ordenación de la conducta humana bajo un sistema de normas; es además autoridad que genera deberes para las personas y las obliga a conducirse de forma determinada en sociedad; finalmente, es también voluntad.<sup>2</sup>

Respecto de la voluntad, es explicada de mejor manera por la teoría contractualista del Estado atribuida al helvético ilustrado Jean-Jacques Rousseau, que entiende la necesidad de los seres humanos de asociarse para defender y proteger a las personas y sus bienes, por ello, mediante pacto social el individuo libre y voluntariamente se compromete para con la voluntad general, y así pasa a conformar parte de un todo superior e indisoluble; producto de este concierto de voluntades nace el Estado que es el ente encargado de revelar y materializar tal voluntad general y garantizar el bien común.<sup>3</sup>

Efectivamente, el Estado dentro del mundo jurídico es un ente, un ser moral, al que el ordenamiento jurídico le atribuye la calidad de sujeto de derecho y, por ende, cuenta con personalidad jurídica.<sup>4</sup> En el ámbito internacional es donde se puede verificar con mayor claridad este aserto. Pero el Estado es mucho más que un sujeto de derechos es, en realidad, “la organización interna de la *potestad pública*, que se manifiesta hacia el exterior como *soberanía estatal*”.<sup>5</sup>

La potestad pública es también llamada poder estatal o poder de mando, que los romanos denominaban *Potestas* y es, de suyo, la facultad de expresar la voluntad del Estado, ello implica la capacidad de crear derechos y obligaciones sobre las personas; tal

---

<sup>1</sup> Georg Jellinek, *Teoría General del Estado* (Ciudad de México: FCE, 2000), 159-60.

<sup>2</sup> Hans Kelsen, *Teoría General del Estado* (Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1934), 107-11.

<sup>3</sup> Jean-Jacques Rousseau, *El Contrato Social* (Ciudad de México: PRD, 2017), 10-1.

<sup>4</sup> Francisco Porrúa Pérez, *Teoría del Estado* (Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2005), 185-7.

<sup>5</sup> Efraín Pérez, *Manual de Derecho Administrativo* (Bogotá D.C.: Editorial Temis, 2019), 4.

poder comprende a todo el Estado en sus diferentes manifestaciones, pero depende siempre de la medida que la Constitución y la ley hayan establecido, es decir, la competencia otorgada a cada órgano.<sup>6</sup>

Este poder se divide en tres funciones tradicionales: Legislativa, Ejecutiva, Judicial. Esto se debe a que el poder no debe ser ilimitado y, por ello, para impedir excesos, se garantiza que las funciones sean independientes unas de otras, pero se permite el ejercicio de actividades de control.<sup>7</sup> Cabe señalar que en el caso ecuatoriano con la Constitución de Montecristi se añaden dos funciones más: la función electoral y la función de transparencia y control social.<sup>8</sup>

Ahora bien, asociada a la función ejecutiva se encuentran el Gobierno,<sup>9</sup> la Administración Pública y la representación estatal.<sup>10</sup> Sobre la Administración Pública, se concibe como: “la actividad permanente, irrenunciable y concreta del Estado para lograr sus objetivos por medio de un aparato orgánico, sometido al ordenamiento jurídico”.<sup>11</sup>

La Administración Pública puede también ser interpretada como: “un conjunto de órganos, personas, recursos, y métodos de actuación, formales e informales”.<sup>12</sup>

El jurista germánico Von Stein entiende a la Administración Pública en relación con la finalidad que persigue, así pues, la Administración es: “el conjunto de todas aquellas actividades del Estado que le brindan al individuo las condiciones de su desarrollo individual, que él mismo no puede alcanzar por su propia fuerza y esfuerzo”.<sup>13</sup>

---

<sup>6</sup> Efraín Pérez, *Derecho administrativo* (Quito: CEP, 2014), 18.

<sup>7</sup> *Ibíd.*, 18-9.

<sup>8</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, Título IV, Capítulos quinto y sexto.

<sup>9</sup> El gobierno como elemento constitutivo del Estado, hace referencia tanto al conjunto de organismos como a las personas que se encargan de la dirección del Estado. Jesús Ramírez Millán, *Derecho Constitucional Sinaloense* (Sinaloa: Universidad Autónoma de Sinaloa, 2000), 48. Es, en suma, el Poder Político ligado directamente con la Función Ejecutiva, misma que se encarga de ejercerlo dentro de determinado territorio de forma organizada e independiente; por tanto, le corresponde dictar la política interior y exterior del Estado, encaminar el actuar de la Administración y todo lo referente a la defensa estatal.

<sup>10</sup> La representación estatal se asocia con el jefe de Estado, a quien se encomienda la representación del Estado en el ámbito internacional. Se tiene también la de jefe de Gobierno, a quien por su parte se le confía la dirección del Gobierno, en el caso de Ecuador ambas figuras recaen en una sola persona, que es el presidente de la república, pues Ecuador se maneja bajo un sistema presidencialista. En los casos de sistemas parlamentarios, la jefatura de Estado y la jefatura de gobierno recaen en dos personas distintas. Rafael Oyarte, *Derecho Constitucional* (Quito: CEP, 2022), 488-9; Pérez, *Derecho administrativo*, 20.

<sup>11</sup> Patricio Secaira Durango, *Curso Breve de Derecho administrativo* (Quito: Editorial Universitaria UCE, 2004), 40.

<sup>12</sup> Ricardo Rivero Ortega y Víctor Granda Aguilar, *Derecho Administrativo* (Quito: UASB / CEN, 2017), 31.

<sup>13</sup> Lorenz Von Stein, *Tratado de Teoría de la Administración y Derecho Administrativo* (Ciudad de México: FCE, 2016), 187.

El maestro español Garrido Falla al respecto enseña que la Administración Pública abarca un ámbito objetivo y uno subjetivo; el primero de ellos hace alusión a la actividad misma que desarrolla el poder ejecutivo, esto es, la aplicación y cumplimiento de la ley, el dictar disposiciones de carácter reglamentario y la resolución de reclamaciones; el ámbito subjetivo, en cambio, implica a la estructura orgánica que conforma el Poder Ejecutivo.<sup>14</sup>

De forma sucinta pero concisa, se puede decir entonces que la Administración Pública implica tanto el ordenamiento, manejo y disposición estatal de recursos, talento humano y métodos de actuación de forma sistemática y orgánica, cuanto las actividades mismas que desarrolla el Estado<sup>15</sup> para asegurar el buen uso de la cosa pública, a efectos de satisfacer los derechos de las personas, así como el cumplimiento de las obligaciones y fines contenidos en la Constitución y la ley.

Con lo dicho, la Administración Pública, por su importancia, cuenta con una parte específica del Derecho dedicada enteramente a su regulación: el derecho administrativo.

Parte de la doctrina sostiene que el derecho administrativo ha existido siempre: *ubi societas, ibi ius*,<sup>16</sup> que significa que donde existe sociedad existe el derecho, pues este es consustancial a la sociedad, ya que permite que la misma exista de manera ordenada y propende a su desarrollo y evolución. Empero, no se puede dejar de lado que el derecho ha avanzado conforme lo ha hecho la sociedad, así pues, el incipiente derecho administrativo que pudiera haber existido, respondía a la realidad de su época, es decir, protegía y resguardaba el ejercicio de privilegios más que otra cosa, que era la práctica común del *Ancien Régime*.

Bajo este orden de ideas y como ilustra el maestro García de Enterría, es con la Revolución Francesa que surgen las bases de un verdadero derecho administrativo, y es gracias al iluminismo de la época que el Estado pasa de ser identificado con una persona que ejerce el mando absoluto a una persona jurídica y única que ejerce varias funciones, entre las que destaca la de administrar.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Fernando Garrido Falla, *Tratado de Derecho Administrativo* (Madrid: Editorial Tecnos, 2010), 38-40.

<sup>15</sup> En este punto se engloba a las actividades que desarrolla el Estado de manera general y deliberada y no accidental, dado que la función administrativa es realizada no solo por el Ejecutivo, sino que es transversal a todas las demás funciones del Estado. Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo* (Buenos Aires: Fundación de Derecho administrativo, 2017), IX-5 a IX-7.

<sup>16</sup> Rivero Ortega y Granda Aguilar, *Derecho administrativo*, 15.

<sup>17</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Derecho administrativo*, t. 1, 18.ª ed. (Pamplona: Thomson Reuters [Legal] Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2017), 54-5.

Así las cosas, el derecho administrativo es parte integrante del derecho público: “el derecho público en general y el derecho administrativo en particular, es el derecho aplicable a la organización, los procedimientos y las actividades de los órganos de la Administración Pública central y descentralizada en su relación entre ellos y con los particulares”.<sup>18</sup>

El derecho administrativo es también entendido como la norma general del poder público, ya que permite la aplicación del derecho constitucional;<sup>19</sup> y es esto cierto en más de una forma, pues si bien el derecho constitucional sienta las bases del Estado, es el derecho administrativo el que se encarga de materializar todo lo establecido por el poder constituyente primario en el texto fundamental. Si se recuerda la definición de Administración Pública y el origen mismo del derecho administrativo, se tiene entonces que este permite garantizar el goce y ejercicio pleno de los derechos de las personas, y su finalidad es modular el ejercicio del poder público desde el Estado para con los administrados, son el conjunto de normas jurídicas que regulan la actuación estatal para evitar los excesos de poder que puedan derivarse del ejercicio de la potestad pública.

Con lo visto, cabe una pregunta: ¿Qué sucede cuando existe vulneración contra aquello que el ordenamiento jurídico manda hacer o por el contrario se hace aquello que se encuentra prohibido?

La respuesta a esta interrogante yace en una potestad específica del Estado, que es el *ius puniendi* o potestad de castigar. El maestro teutón Claus Roxin pone de manifiesto que el *ius puniendi* consiste en la facultad otorgada al legislador para establecer penas y esta deriva de la Constitución.<sup>20</sup> En el caso de Ecuador el artículo 132 numeral 2 determina que compete de manera privativa a la Asamblea Nacional tipificar infracciones y dictar los parámetros de las respectivas sanciones, todo esto mediante ley. Entonces, si el poder constituyente primario fija la potestad de sancionar en cabeza del Legislativo, se entiende que existe de manera previa un derecho a castigar.

Este poder o *Potestas* es exclusivo del Estado; es, de hecho, en palabras del tratadista español Santiago Mir Puig “una forma de control social”,<sup>21</sup> es parte del monopolio del Estado y una de las expresiones esenciales del poder estatal que debe desarrollarse de la forma más clara posible para garantizar los derechos de las personas.

---

<sup>18</sup> Pérez, *Manual de Derecho Administrativo*, 2.

<sup>19</sup> *Ibíd.*

<sup>20</sup> Claus Roxin, *Derecho Penal: Parte General*, t. 1 (Madrid: Civitas, 1997), 51.

<sup>21</sup> Santiago Mir Puig, *Derecho Penal: Parte General*, 10.<sup>a</sup> ed. (Barcelona: Editorial Reppertor, 2015), 42.

El Marqués de Beccaria enseña de manera muy clara al respecto e invoca las palabras del Barón de Montesquieu para expresar que toda pena irrogada por el Estado debe basarse en la absoluta necesidad, y cuando la pena se aparta de tal necesidad es una expresión de tiranía; el ilustre maestro italiano de derecho penal va más allá incluso, y dice tajantemente que: “todo acto de autoridad de hombre a hombre, que no derive de la absoluta necesidad, es tiránico”.<sup>22</sup>

El derecho a castigar o potestad de castigo otorgada al Estado se funda en la protección de lo que el Marqués de Beccaria denomina como “salud pública de las particulares usurpaciones”,<sup>23</sup> que de manera más común se puede establecer como la protección de la voluntad general, la paz social,<sup>24</sup> y el bien común;<sup>25</sup> por ello, la pena o en nuestro caso, *mutatis mutandis*, la sanción será más justa siempre que exista seguridad y libertad, la primera sobre la delimitación de la sanción y todo lo referente a su aplicación; y, la segunda sobre las personas y sus derechos.

Entonces, la potestad de castigar nace del acuerdo de voluntades, aspecto ya visto en la teoría contractualista, por ello el citado maestro italiano vincula a la justicia como aquello que es menester para mantener el contrato social, de manera que lo que exceda este fin, es injusto.

Luzón Peña entiende al *ius puniendi* de forma similar a lo ya establecido, es decir, la facultad que corresponde a un sujeto determinado para imponer sanciones o medidas de seguridad,<sup>26</sup> y ahonda más el autor en cuanto a la legitimación de la potestad de sancionar, una de ellas es la legitimación formal otorgada por la Constitución al Legislativo, como lo indicó el maestro Claus Roxin, pero es claro que este no puede ser el único fundamento, es por esto que Luzón Peña expone dos vertientes: la funcional y la político-constitucional.

---

<sup>22</sup> Cesare Beccaria, *Tratado de los Delitos y de las Penas* (Madrid: Imprenta de Albán, 1822), 9.

<sup>23</sup> *Ibíd.*

<sup>24</sup> Aunque para la mayoría de personas la paz se reduce a la ausencia de conflictos armados; la paz es un concepto mucho más amplio que implica respeto a las personas y los derechos humanos, no puede existir paz si se vulneran los derechos humanos y fundamentales, ya que la paz en sí requiere justicia, igualdad y el reconocimiento de la dignidad humana, para que así las relaciones de las personas para con sus pares y la sociedad se desarrollen con normalidad, de forma libre y de manera democrática. Virginia Arango Durling, *Paz Social y Cultura de Paz* (Panamá: Ediciones Panamá Viejo, 2007), 15-78.

<sup>25</sup> Concepto utilizado por Rousseau como aquello a lo que propende la voluntad general, y recae en cabeza del Estado el fomentarlo. Para fines didácticos, el bien común es aquello que beneficia a la sociedad y a todos los que la integran, más allá de los intereses individuales y particulares que tienden a ser egoístas.

<sup>26</sup> Diego Manuel Luzón Peña, *Lecciones de Derecho Penal Parte General*, 3.ª ed. (Valencia: Tirant lo Blanch, 2016), 18.

La primera de ellas o justificación funcional halla su motivo en la necesidad que tiene el Estado de salvaguardar la sociedad y esto se logra mediante la prevención general y especial de determinadas conductas; por otro lado, para explicar la segunda vertiente, el autor español vuelve sus pasos una vez más y reconduce al lector a las sabias palabras de Rousseau y el Contrato Social, puesto que el *ius puniendi* tiene estrecha relación con el modelo de Estado, así en un Estado social y democrático de derecho la restricción de derechos que conlleva la aplicación de sanciones debe ser solamente la necesaria e imprescindible para resguardar los derechos y las libertades de todos aquellos que integran la sociedad.<sup>27</sup> Ecuador, en armonía con el artículo 1 de la Constitución de la República, es un: “Estado constitucional de derechos<sup>28</sup> y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico [...]”.<sup>29</sup>

Cabe anticipar aquí que, si bien el *ius puniendi* es propio del Estado, este lo expresa mediante dos sistemas represivos: El derecho penal y el derecho administrativo sancionador. Esta es la razón por la cual referirse al *ius puniendi* como derecho penal subjetivo no es correcto, ya que, el derecho penal hace alusión al ordenamiento jurídico de carácter penal, mientras que el *ius puniendi* es el “derecho a penar”,<sup>30</sup> no es por tanto equivalente uno con otro, pues como se verá a continuación, el derecho penal propiamente dicho compete a la jurisdicción penal y a la Fiscalía, pero la potestad de castigar no se circunscribe únicamente a la esfera penal, sino que alcanza al derecho administrativo, en cuyo caso, este sirve como límite a las actuaciones que lleva a cabo el ejecutivo al momento de imponer sanciones a los administrados.

## **2. Derecho administrativo sancionador y sus principios torales**

El derecho administrativo sancionador tiene un fundamento práctico que versa sobre el cumplimiento de las normas jurídicas; es decir, si bien el ordenamiento jurídico determina aquello que se debe hacer y aquello que se encuentra prohibido, es menester el vigilar su fiel cumplimiento y responder en caso de inobservancias que contravienen las

---

<sup>27</sup> *Ibíd.*, 19.

<sup>28</sup> La palabra derechos no es una falta ortográfica por parte del Constituyente de Montecristi, sino que implica el respeto irrestricto a los derechos recogidos en el texto constitucional que se erigen como límite insalvable para el ejercicio de poder, así como también, son los derechos los fundamentos del poder, dado que, está llamado a materializarlos y garantizar el goce y ejercicio pleno de estos. La Constitución por su parte, como piedra angular del ordenamiento jurídico es de directa e inmediata aplicación, por su contenido mismo.

<sup>29</sup> Ecuador, *Constitución de 2008*, art. 1.

<sup>30</sup> Luzón Peña, *Lecciones de Derecho Penal Parte General*, 1.

disposiciones jurídicas, a efectos de evitar la impunidad.<sup>31</sup> Aunque bien el *ius puniendi* se divide en dos sistemas represivos: el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, el primero de ellos es de *ultima ratio*, esto es, su aplicación es excepcional y como última opción, una vez agotadas las demás posibilidades, dado que las penas que derivan de la aplicación del derecho penal son mucho más graves y severas, hasta el punto de privar de la libertad a una persona, así como de restringir el ejercicio de ciertos derechos civiles y políticos.

Además, respecto del derecho administrativo sancionador, el maestro García de Enterría dilucida que la sanción es el “mal infligido 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 de un derecho, imposición de una obligación de pago de una multa [...]”.<sup>32</sup>

Además de ello, destaca que solamente los Tribunales en materia penal pueden establecer penas, mientras que las sanciones provienen de las facultades otorgadas a la Administración por la Constitución y la ley; añade el maestro español a esta explicación que existen actuaciones que por sí mismas no deben ser perseguidas por el derecho penal, pues el fin de la pena es la reeducación y la reinserción social; en contraparte, las sanciones administrativas cumplen una función represiva mucho más práctica y útil, y el rol del juez contencioso es posterior a la sanción impuesta, y más como rol de control.<sup>33</sup>

Vale la pena hacer una aclaración en cuanto a lo antes detallado, pues si bien se concuerda con el maestro García de Enterría, en cuanto a que la pena cumple una función de reeducación, no puede ignorarse que la misma tiende también a la rehabilitación de la persona y, en cuanto a la reinserción, no parece la palabra más adecuada para el campo del derecho penal, pues no se trata de una cosa que se hace calzar dentro de un mecanismo inerte, sino por el contrario, la pena se aplica sobre una persona con la finalidad que, una vez cumplida, tal persona sea capaz de cohesionarse con la sociedad y ser parte funcional de la misma, por esto la palabra apropiada es reincorporación.

De todo ello se extrae que la potestad de castigar se modula y, por tanto, compete a los jueces en materia penal y a las autoridades administrativas imponer penas o sanciones, respectivamente. En base a lo expresado entonces, el ejercicio del *ius puniendi*

---

<sup>31</sup> Rivero Ortega y Granda Aguilar, *Derecho Administrativo*, 227.

<sup>32</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. 2, 15.<sup>a</sup> ed. (Pamplona: Thomson Reuters [Legal] Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2017), 190.

<sup>33</sup> *Ibíd.*, 190-3.

no es exclusivo de los jueces sino que comprende también a las autoridades administrativas, quienes pueden sancionar actuaciones contrarias a derecho,<sup>34</sup> ya que compete a la Administración Pública corregir las conductas de los administrados que incurren en infracciones de carácter administrativo,<sup>35</sup> que si bien no lesionan de forma inmediata bienes jurídicos tutelados, sí generan riesgo y/o costes sociales, por ello, aunque no sean lo suficientemente graves como para hacer merecedora a la persona de la privación de libertad, las acciones u omisiones sí ameritan un resarcimiento de tipo económico o una restricción proporcional a la vulneración realizada contra el ordenamiento jurídico,<sup>36</sup> pues los ilícitos de orden administrativo son también conductas que afectan a la sociedad de forma bastante grave; y, por tanto se debe imponer sanciones igual de gravosas,<sup>37</sup> para así proteger el correcto funcionamiento del aparato estatal, mantener el orden y la tranquilidad social.

La razón es revelada por el jurista teutón Goldschmidt, quien citado por el español Cerezo Mir explica que los ilícitos penales son meta-positivos, pues existen de manera previa a que el legislador los haya recogido en la ley; por contracara, los ilícitos administrativos responden más a la voluntad misma del Estado, esto quiere decir que la persona es considerada desde dos ámbitos de actuación, en el campo penal, se la mira como individuo que goza de voluntad de forma autónoma; mientras que, respecto del derecho administrativo, se lo aprecia como miembro integrante de la sociedad y parte activa del progreso social, es por esto que el reproche realizado va en líneas del deber de colaboración que incumple la persona. En este orden de ideas, los ilícitos administrativos tienden a ser más conductas contra el orden administrativo que contra Derecho mismo y el interés general.<sup>38</sup>

Por ello la modulación entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, aunque no contraposición, toda vez que las sanciones en vía administrativa son igual de gravosas que las penas, con la salvedad de la privación de libertad que

---

<sup>34</sup> Ximena Velastegui Ayala, “La sanción administrativa en el ordenamiento jurídico ecuatoriano”, en *Derecho Administrativo Sancionador* (Quito: Grupo Editorial ONI, 2024), 39-40.

<sup>35</sup> María Jaqueline De la Torre Andrade, “Derecho administrativo sancionador una visión general”, en *Derecho Administrativo: Instituciones Jurídicas y Práctica Procesal* (Quito: Grupo Editorial ONI, 2023), 45.

<sup>36</sup> Rivero Ortega y Granda Aguilar, *Derecho Administrativo*, 227.

<sup>37</sup> Manuel Gómez Tomillo e Íñigo Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*. Parte General, Teoría General y Práctica del Derecho Penal Administrativo, 2.ª ed. (Pamplona: Thomson Reuters [Legal] Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2010), 68.

<sup>38</sup> José Cerezo Mir, “Límites entre el Derecho Penal y el Derecho administrativo”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 28, n.º 2 (1975): 163, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2788179.pdf>.

incumbe de manera privativa al derecho penal; por lo demás, la aflicción impuesta al administrado es también una limitación a sus derechos, aunque bien puede traducirse en la mayoría de casos en cantidad de dinero cierta a desembolsar a la Administración, lo que no desvirtúa su calidad de castigo; y, por ende, tampoco debe omitir ni disminuir los principios, derechos y garantías reconocidas en favor de las personas al ser sometida al ejercicio del *ius puniendi*, sea en vía judicial ante la jurisdicción penal, o en sede administrativa.

De vuelta al tema central y conforme lo antedicho, se infiere que el derecho administrativo tiene como propósito establecer un *enforcement* que consiste en el mecanismo institucionalizado por el Estado para salvaguardar el cumplimiento de las normas integrantes del ordenamiento jurídico. Este mecanismo es importante porque facilita que las políticas expedidas lleguen a buen puerto, al constreñir a los administrados a acatar los deberes que le corresponden por ley y, de esta manera, alcanzar los objetivos propios de la Administración Pública.<sup>39</sup>

Dentro de la normativa jurídica ecuatoriana, la doble faz del *ius puniendi* se puede verificar en el art. 76, num. 3 de la Constitución de la República, que de forma resumida, prohíbe el juzgamiento y sanción por actos u omisiones que al momento de su cometimiento no hayan sido tipificadas como infracciones penales, administrativas u otra naturaleza; también restringe la posibilidad de aplicar sanciones que no se hallen previstas en la Constitución y la ley. Además, llama a que el juzgamiento o procedimiento se dé ante juez o autoridad competente acorde a la materia y con apego al trámite que corresponda por ley.<sup>40</sup>

Luego, si bien el *ius puniendi* se manifiesta en dos sistemas represivos, el derecho administrativo sancionador tiene también dos corrientes bajo las cuales tiende a efectivizar el cumplimiento de la norma, a saber: *deterrence* o estrategia disuasoria; y, *compliance* o cumplimiento. La primera de ellas tiene un corte más represivo, pues considera que la forma más eficiente para el cumplimiento de la norma radica en la imposición de sanciones fuertes, efectivas y prontas; esto es, se asume que el ser humano incumple la norma jurídica por cuanto tiene un beneficio que sacar de ello, así pues, para

---

<sup>39</sup> David Acosta Vásquez, “Derecho administrativo responsivo teoría explicativa de la potestad sancionadora”, en *Derecho Administrativo Sancionador* (Quito: Grupo Editorial ONI, 2024), 218.

<sup>40</sup> Ecuador, *Constitución de 2008*, art. 76, num. 3.

evitar el quebrantamiento de la ley se vuelve necesario acudir a sanciones que destaquen por su fuerza,<sup>41</sup> tal que disuada a las demás personas de incurrir en conductas similares.

La segunda corriente se presenta más flexible, pues estima que el individuo cuenta con la predisposición para cumplir las normas jurídicas y los deberes que estas implican, pero en no pocas ocasiones, la voluntad positiva de cumplir las obligaciones se ve truncada por la falta de claridad por parte de la norma, es decir, esta no se halla correctamente estructurada, contiene exigencias incoherentes, o la forma de cumplimiento es abstrusa; por ello, para sanear este tipo de anomalías, se torna imperativo establecer determinados parámetros<sup>42</sup> de carácter práctico, así como un conjunto acciones y técnicas que posibiliten el fiel cumplimiento de la norma y, de forma consecuente, los deberes y obligaciones que se esperan del administrado.

Una vez delimitado todo lo atinente al derecho administrativo sancionador en general, es momento propicio para hablar de sus límites y para este propósito se hace un sutil recordatorio al lector sobre lo ya expresado, esto es que el ejercicio del poder público bajo ningún concepto es ilimitado y que el límite infranqueable al mismo son los derechos reconocidos en favor de la persona. Parte entonces la conceptualización de los límites desde los principios esenciales que rigen al derecho administrativo sancionador. Como preámbulo conviene establecer qué se entiende por principio, a este efecto enseña el jurista americano Dworkin que los principios son un conjunto de estándares distintos de las normas, pero deben observarse pues conllevan una reivindicación de justicia, equidad y ciertos matices de moral.<sup>43</sup> Para Dworkin los principios tienen peso que provee razones para la resolución de determinado caso, y sirven de auxilio en casos difíciles; por ello se diferencian de las normas, que se aplican del todo o no se aplican.<sup>44</sup>

Zagrebelsky determina que la diferencia sustancial entre principios y reglas es que estas últimas son desarrolladas generalmente por el legislativo, mientras que los principios son los elementos constitutivos del orden jurídico y versan sobre derechos y justicia; agrega también que las reglas son interpretadas mediante métodos jurídicos cuyo objeto de estudio es el lenguaje que el legislador ha empleado al positivizar determinada regla; por el contrario, el principio es bastante escueto pero diáfano, así pues, las reglas deben acatarse y a los principios debe mostrarse apego, y para poder adherirse a estos, es

---

<sup>41</sup> Acosta Vásquez, "Derecho administrativo responsivo teoría explicativa de la potestad sancionadora", 218-9.

<sup>42</sup> *Ibíd.*, 219.

<sup>43</sup> Ronald Dworkin, *Los derechos en serio* (Barcelona: Editorial Ariel, S. A., 1989), 72.

<sup>44</sup> *Ibíd.*, 9.

menester comprender el ámbito axiológico así como la cultura jurídica en la cual se hallan insertos, pues las palabras realmente no son suficientes para comprenderlas, por aludir a estos dos ámbitos de manera muy somera.<sup>45</sup>

En cuanto a la doctrina española, Atienza y Ruiz Manero presentan una visión amplia de los principios pero bastante útil para el tema que se aborda, y trata de los principios en tanto *Regula Iuris*, es decir, enunciados o máximas de las ciencias jurídicas con un alto grado de generalidad, que facilitan la sistematización del ordenamiento jurídico o un área del mismo, tales principios pueden o no estar positivizados, en cuyo caso son desarrollados por la doctrina y abogados que se hallan en ejercicio profesional, y permiten comprender cómo debe ser interpretada una norma de forma específica, a efectos de develar el propósito racional que el legislador tuvo para expedir dicha norma.<sup>46</sup>

A modo de cierre, se trae a colación el aporte del jurista brasileño Ávila quien concibe a los principios como normas finalistas, prospectivas de forma principal y su característica esencial es la complementariedad y la parcialidad, es por esto que para su aplicación se debe evaluar la relación entre el estado de las cosas a ser promovido y los efectos derivados de la conducta que se considera como necesaria para dicha promoción.<sup>47</sup> Aunque la definición es bastante compleja, explica el autor que el principio es finalista en tanto persigue un objetivo que debe ser atendido, con una orientación práctica. Bajo esta arista, el objetivo o fin buscado tiene una función directiva, dado que determina la conducta y el contenido deseado, que en suma pueden ser, como en el caso que se estudia, la realización de una situación o estado, como el salvaguardar la previsibilidad de algo, o la búsqueda de una situación continua, como la preservación del bienestar social; es por esta razón que el principio persigue un estado ideal de las cosas a ser atendido, así resulta esencial los medios, entendidos como condiciones que propenden a una promoción gradual del fin.<sup>48</sup>

De todo lo visto se extrae entonces que el principio es una máxima del derecho cuyo núcleo esencial descansa en los derechos fundamentales y derechos humanos de las personas, por ello los principios se instituyen como pilares del derecho y son *regula iuris*, pues propugnan el entendimiento de la norma de forma específica, fundamentados

---

<sup>45</sup> Gustavo Zagrebelsky, *El derecho dúctil: Ley, derechos, justicia* (Madrid: Editorial Trotta, S. A., 2011), 109-10.

<sup>46</sup> Manuel Atienza y José Ruiz Manero, *A theory of legal sentences* (New York: Springer Science + Business Media, LLC, 1998), 4.

<sup>47</sup> Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos* (São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005), 70.

<sup>48</sup> *Ibíd.*, 70-1.

siempre en su propósito racional, para así fomentar un estado ideal de las cosas o fin a ser atendido, que es en suma el ideal de justicia y equidad.<sup>49</sup> Cabe decir que al conjunto de principios se los denomina como *Regulæ Iuris*.

## 2.1. Principio de legalidad

Una de las vertientes del principio de legalidad versa sobre las potestades que se atribuyen a la Administración por la Constitución y ley, y el consecuente respeto que debe emplear la misma en ejercicio de sus funciones, esto es, ha de observar de manera irrestricta el ordenamiento jurídico en su totalidad, que abarca el bloque de constitucionalidad,<sup>50</sup> y bloque constitucional;<sup>51</sup> por ello se fusiona al principio de legalidad con el principio de juridicidad, pues el ejercicio de los poderes públicos no se agota con el mero apego a la ley, sino que engloba al ordenamiento jurídico mismo como un todo armónico.<sup>52</sup>

Así, en el ámbito de derecho administrativo sancionador el principio de legalidad contiene los siguientes espectros esenciales a ser estudiados: 1) Reserva de Ley; 2) Seguridad Jurídica; 3) Taxatividad; 4) Prohibición de Analogía; 5) Irretroactividad; 6) *Non bis in ídem*.

---

<sup>49</sup> La justicia en alusión a aquello que la persona debe recibir en la medida que dé o aporte, por principio de igualdad; empero, tampoco se puede perder de vista las particularidades de cada persona y las circunstancias propias de cada caso que, de suyo, materializan la equidad, esto viabiliza la correcta aplicación de las normas, así como la distribución de las cargas públicas, los recursos, bienes y servicios, ya que se debe garantizar las condiciones mínimas para el respeto a la dignidad humana.

<sup>50</sup> El bloque de constitucionalidad comprende a aquellos instrumentos que si bien no se hallan recogidos en el texto constitucional, se recurre a ellos para el desarrollo e interpretación de los derechos conjuntamente con la Constitución, por tanto, en la pirámide de jerarquía tienen un rango igual o superior a la Constitución de ser el caso. En Ecuador conforme ordena de forma expresa el poder constituyente primario en la Constitución de la República del Ecuador de 2008, los tratados e instrumentos internacionales de derechos humanos y humanitario, inclusive, tienen un rango igual al de la Constitución y, de reconocer derechos más favorables que los contenidos en la CRE, se aplicarán de forma directa y su cumplimiento será inmediato, por el principio de *in dubio pro homine*. Tal es la relevancia de los tratados e instrumentos internacionales de DD. HH. y DIH, que el desconocimiento de la norma o la falta de la misma no justifica el menoscabo de los derechos en ellos contenidos. Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 417-26.

<sup>51</sup> La Constitución en cuanto *Norma Normarum* y *Lex Legis* establece los preceptos jurídicos torales respecto de los Derechos y el Estado, pero resulta imposible que desarrolle todos los supuestos de forma exhaustiva; por eso, remite de forma implícita o explícita a normas infra constitucionales, a efectos de cimentar los principios, estructura y contenido del sistema delimitado de forma previa por la Constitución, es esto lo que se conoce como bloque constitucional. Paloma Requejo Rodríguez, *Bloque Constitucional y Bloque de Constitucionalidad* (Oviedo: Servicio de Publicaciones - Universidad de Oviedo, 1997), 36-7.

<sup>52</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, "Principios de Derecho Tributario", *III Jornadas Tributarias Universitaria*, Universidad Mayor de San Andrés (UMSA) Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Carrera de Derecho, (2023), 9.

La primera exigencia de la legalidad radica en *lex scripta*, que significa la necesidad de la existencia de la ley, en el caso específico del tema de estudio, para sancionar, con ello se da cumplimiento a la máxima del derecho *nulla pœna sine lege scripta*, como se desprende de artículo 76 numeral 3 de la CRE y determina de forma clara la imposibilidad de imponer sancionar a una persona si la conducta no ha sido recogida dentro de la ley como reprochable al momento de su cometimiento.<sup>53</sup> Tal exigencia no se limita al campo penal sino que incumbe también a la esfera del derecho administrativo sancionador; empero, vale aclarar que la ley que contiene y desarrolla las infracciones es únicamente la ley *stricto sensu*, esto es, la emanada del poder legislativo que, en el caso ecuatoriano, se ejerce por parte de la Asamblea Nacional del Ecuador, misma que por letra constitucional es la única encargada de tipificar infracciones e imponer las sanciones respectivas;<sup>54</sup> huelga decir que la tipificación de infracciones integra también los sujetos a sancionar, los parámetros que delimitan el alcance de la sanción, etc.<sup>55</sup>

Lo dicho tiene una razón de peso pues, conforme se vio en su momento en la teoría del contrato social y la división de poderes, el Legislativo es el máximo representante de la soberanía popular y le corresponde normar mediante ley las limitaciones a los derechos y libertades de las personas, ya que dichas limitaciones rigen para todos los integrantes de la sociedad, por esta razón se establece reserva de ley, es decir, materias sobre las cuales la regulación respectiva requiere ley emanada del poder legislativo.

El segundo requerimiento del principio de legalidad se basa en *lex prævia* u obligación de ley dictada con anterioridad, pues no basta con que exista una ley sino que esta haya sido emitida de manera previa para su conocimiento. Esto proporciona a la persona seguridad respecto de las actuaciones que lleve a cabo la Administración, así como la certeza de no ser sancionado si de forma precedente una conducta no ha sido calificada como reprochable. Cabe recalcar que la seguridad jurídica en cuanto *lex prævia* no se instituye solamente como garantía de carácter individual sino que representa un límite a la potestad sancionadora, dado que las autoridades administrativas no pueden imponer sanciones que no se hallen contempladas en la ley. En este sentido, el reproche

---

<sup>53</sup> Ecuador, *Constitución de 2008*, art. 76, num. 3.

<sup>54</sup> *Ibíd.*, art. 132, num. 2.

<sup>55</sup> Manuel Rebollo Puig y Diego J. Vera Jurado, *Derecho Administrativo*, t. 2, *Régimen Jurídico Básico y Control de la Administración*, 3.<sup>a</sup> ed. (Madrid: Tecnos [Grupo Anaya, S. A.], 2018), 250.

de la conducta corresponde a la ley y no a un individuo o grupo de personas; así pues, sancionar se traduce en la aplicación de la ley.<sup>56</sup>

En base a lo manifestado, para imponer una sanción debe existir una ley y esta debe ser previa, pero existe un tercer requerimiento cuyo fondo es la *lex certa*, que conduce al principio de tipicidad y con mayor ahínco a la taxatividad, dado que la reserva de ley ciertamente exige que el poder legislativo regule las limitaciones a los derechos y libertades de las personas, pero las limitaciones así establecidas son efectivas si se detallan de forma clara, precisa e inequívoca, de manera tal que se vea la posibilidad que la Administración emita una decisión subjetiva que responda a su arbitrio antes que a las disposiciones de la ley.<sup>57</sup>

Bajo este orden de ideas, si lo que se propende es la erradicación de la arbitrariedad en la imposición de sanciones y que se respete de forma irrestricta lo determinado por el legislador, la ley debe cumplir un cuarto requisito. Esto es, ser *lex stricta* que implica la prohibición de analogía, pues en base al contrato social, la limitación a los derechos y libertades de las personas deben realizarse de forma concreta, con ello se maximiza el nivel de garantías y se protege el principio de igualdad, en tanto que estas normas aplican para todos, para prohibir como sancionar.

El quinto requisito es un poco más complejo y trata sobre la retroactividad y su alcance. De forma general, la ley rige para todo aquello que le sobreviene una vez iniciada su vigencia, más cuando se está frente al campo de conductas reprochables y las sanciones aparejadas, se instituye entonces el principio de irretroactividad de la ley, cuya justificación responde a la lógica y razonabilidad, en el sentido que las personas se conducen conforme a las disposiciones que les rigen, cuentan con mandato expreso sobre aquello que deben hacer o les está prohibido realizar y, si a pesar de ello, de forma libre y voluntaria deciden cometer una conducta contraria a derecho, tal conducta, en abstracto, es digna de sanción.

Por el contrario, no se puede imponer castigo alguno en base a una ley que no existía al momento de incurrir en determinada conducta pues no formaba parte del ordenamiento jurídico; permitir aquello implicaría vaciar la norma de objetividad y dejar campo abierto a que esta sea instrumentalizada por quienes ejercen el poder para reprimir

---

<sup>56</sup> Alejandro Nieto García, *Derecho Administrativo Sancionador*, 4.<sup>a</sup> ed. (Madrid: Editorial Tecnos [Grupo Anaya, S. A.], 2005), 202.

<sup>57</sup> Gómez Tomillo y Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*, 155.

a determinados individuos o grupos de la sociedad.<sup>58</sup> La irretroactividad de la ley en materia sancionadora se halla expresamente establecida en la CRE.<sup>59</sup>

Ahora bien, la irretroactividad persigue la protección de las personas y la certidumbre sobre el ordenamiento jurídico al no castigar aquello que no estaba previamente considerado como conducta reprochable sancionada, empero, cabe una interrogante: ¿Qué sucede en los casos cuando la ley posterior es favorable al sancionado? Esta pregunta lleva a dilucidar sobre la segunda arista de la retroactividad, la cual explica que, si bien la retroactividad de disposiciones gravosas para el infractor se halla proscrita, por contracara la retroactividad favorable para la persona sí es admitida.

La doctrina explica tres fundamentos bajo los cuales la retroactividad favorable en materia sancionadora es aceptada, el primero de ellos es la *pietatis causa* o realizada por razones piadosas; el segundo deviene del hecho de la propia tipificación, en el sentido que si el Derecho considera que una conducta no debe ser objeto de sanción, la misma resulta excesiva o no existe necesidad de ella, el mantener tal sanción respondería solamente a la retribución; finalmente, el ideal de justicia es también invocado para argumentar la procedencia de la retroactividad favorable.<sup>60</sup> Este postulado se halla recogido en la CRE, que acepta de forma clara la retroactividad favorable de las normas sancionadoras.<sup>61</sup>

El último de los requisitos de la legalidad se ve materializada en la máxima jurídica de *non bis in ídem* o “prohibición de sancionar simultáneamente dos o más veces por un mismo hecho, cuando las normas sancionatorias posean el mismo fundamento o base racional”.<sup>62</sup> En el caso de Ecuador, la Constitución excluye la posibilidad de juzgar en más de una ocasión, pero con las condiciones que sea por la misma causa y materia;<sup>63</sup> sin embargo, el principio en realidad versa sobre la imposibilidad de condenar en más de una ocasión en base a un mismo hecho, mandato que toma especial relevancia si se considera las posibilidades de conflicto que puedan darse por la intervención de más de un órgano que ejerza potestad sancionadora, pueden ser dos administraciones públicas, dos órganos distintos entre sí pero pertenecientes a un mismo ente público, aunque el caso más usual se da entre un tribunal penal y un órgano de la Administración Pública, que

---

<sup>58</sup> Ángel Gabriel Cruz Villacís, *Impuestos a los Servicios Digitales en el Ecuador* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2023), 33.

<sup>59</sup> Ecuador, *Constitución de 2008*, art. 76, num. 3.

<sup>60</sup> Gómez Tomillo y Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*, 178-9.

<sup>61</sup> Ecuador, *Constitución de 2008*, art. 76, num. 5.

<sup>62</sup> Gómez Tomillo y Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*, 205.

<sup>63</sup> Ecuador, *Constitución de 2008*, art. 76, num. 7, lit. i).

finalmente se trasladaría al campo jurisdiccional con la impugnación ante el tribunal distrital contencioso correspondiente sobre el acto administrativo sancionador emanado;<sup>64</sup> particularidad importante si se considera que no puede existir un hecho cierto en lo penal pero falso en lo administrativo sancionador.

Sea como fuere, en esencia se erige el principio de *non bis in ídem* a efectos de consolidar la seguridad jurídica sobre la decisión que deriven respecto de los mismos hechos.

A modo síntesis, de todo lo manifestado se extrae que el principio de legalidad o juridicidad reviste la necesaria observancia al ordenamiento jurídico de forma unitaria, con ello se aduce también al bloque constitucional y al bloque de constitucionalidad; y, respecto a la ley en materia de derecho administrativo sancionador, se tiene a la ley *stricto sensu* materializada en *lex scripta; praevia, certa, stricta*, no retroactiva excepto en las disposiciones favorables para el infractor; y, como último punto, la restricción de sancionar de forma simultánea más de una vez por los mismos hechos.

## **2.2. Principio de presunción de inocencia**

Este principio se erige como base del sistema sancionatorio moderno, pues exige al Estado que la persona sujeta a investigación sea tratada como inocente y tal *status* será mantenido a lo largo de todo el procedimiento, hasta que se desvanezca la presunción *iuris tantum*. El desvanecimiento de la presunción, sin embargo, no queda en la esfera subjetiva del funcionario a cargo del procedimiento administrativo sancionador, sino que debe cumplir todas las pautas del debido proceso para que el acto emanado goce de legitimidad, licitud y ejecutoriedad.

Por ello, el principio de presunción de inocencia en cuanto exigencia y límite al poder público de carácter constitucional, es también derecho fundamental de las personas;<sup>65</sup> bajo este orden de ideas se aplica la máxima *onus probandi incumbit actori*, la cual indica de forma inequívoca que la prueba corresponde a la Administración Pública que acusa, misma que la debe aportar en su fase instructora, y la prueba así aportada debe responder a los requerimientos de legalidad y licitud.<sup>66</sup> Así las cosas, es inimaginable y aberrante imponer la carga de probar su inocencia al administrado, ya que cualquier sanción impuesta debe basarse en actividad probatoria de cargo, esto es, suficiente para

---

<sup>64</sup> Nieto García, *Derecho Administrativo Sancionador*, 469-70.

<sup>65</sup> Ecuador, *Constitución de 2008*, art. 76, num. 2.

<sup>66</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 4.

demostrar la real existencia de la infracción imputada, pues a falta de esta la represión carece de sentido.<sup>67</sup>

### 2.3. Principio de culpabilidad

La culpabilidad, como ilustra el tratadista español Luzón Peña, es concebida como: “la responsabilidad del sujeto como reverso de su libertad, como hace la concepción normativa de culpabilidad (= reprochabilidad por el ilícito libremente realizado) dominante y perfectamente defendible desde la imagen o modelo constitucional (y social) de los hombres como seres libres y responsables [...]”.<sup>68</sup>

En este orden de ideas, la culpabilidad se verifica por la conducta de la persona contraria a cómo debía conducirse, así, esta exigibilidad de comportamiento distinto es importante pues la ley al tipificar infracciones y sanciones nunca exige comportamientos imposibles.<sup>69</sup> Si la persona incurre entonces en conductas contrarias a derecho nace la reprochabilidad jurídica sancionadora individual derivada de un hecho tipificado como ilícito administrativo que halla su fundamento en: “la libertad de decisión y actuación del sujeto, en su posibilidad de acceder a las normas y de determinarse normalmente por ellas y en la exigibilidad penal individual basada en valoraciones normativas que no hagan comprensible, explicable o disculpable su infracción en la situación concreta”.<sup>70</sup>

Para dar fiel cumplimiento al principio de culpabilidad es indispensable que se reúnan los siguientes requisitos: i) la responsabilidad de los ilícitos se extienda solamente a la persona que los comete; por tanto, no se puede atribuir responsabilidad derivada de delitos ajenos, denominado como principio de personalidad de la pena o, en el caso materia de análisis, de la sanción; ii) no se sancionarán la forma de ser ni la personalidad del sujeto sino solamente las conductas o hechos, concebido también como principio de responsabilidad por el hecho; iii) la responsabilidad no se limita a la materialización de la conducta o hecho por parte del sujeto, sino que se ha de establecer si la conducta o hecho fue querido, con lo cual se estaría en presencia de dolo, o bien se derive de la imprudencia que entraría dentro de la culpa, esto conforme al principio de dolo o culpa; iv) culpabilidad *stricto sensu*, que implica que el hecho o conducta dolosa o culposa

---

<sup>67</sup> García de Enterría y Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. 2, 209.

<sup>68</sup> Luzón Peña, *Lecciones de Derecho Penal Parte General*, 26.

<sup>69</sup> Nieto García, *Derecho Administrativo Sancionador*, 372.

<sup>70</sup> Luzón Peña, *Lecciones de Derecho Penal Parte General*, 483.

deviene de la motivación normal y racional del autor, es decir, principio de imputación personal.<sup>71</sup>

A pesar de lo dicho, existe marcada tendencia en la doctrina y en ordenamientos jurídicos, sobre todo latinoamericanos, en la automatización de las sanciones sobre los ilícitos administrativos como norma general y en casos muy puntuales se acepta la exigencia de culpa o dolo. Por esta razón se torna imprescindible desglosar los dos tipos de imputación: objetiva y subjetiva.

La teoría de la imputación objetiva requiere la concurrencia de dos elementos, a saber: i) la creación de un riesgo que ha sido censurado de forma jurídica, incluso entonces debe considerarse las acciones que a pesar de concebir cierto grado de peligro, se enmarcan dentro de las exigencias de cuidado y, de ser este el caso, son admitidas por lo que no serán objeto de sanción, pues existe un margen de riesgo permitido; ii) que el resultado derive del riesgo jurídicamente desaprobado.<sup>72</sup> Es así que el tipo cumple una función preventiva; por tanto, solo las conductas que en inicio son consideradas como peligrosas por exceder el límite de riesgo establecido y que el resultado derive del riesgo creado por el autor son sancionadas, esto se debe a que la idea de prevención nace de la previsibilidad de un resultado dañoso; bajo esta óptica, solo los resultados así como también los cursos causales que son previsibles le son atribuibles al autor.<sup>73</sup>

Se debe agregar a esto que existen varias formas de protección al bien jurídico tutelado. Dentro del ámbito penal se detallan tres tipos de delitos en base al bien jurídico y la afectación de este: lesión, peligro concreto y peligro abstracto. El primero de ellos exige la lesión efectiva del bien jurídico, que no debe conducir al equívoco de considerarlos como delitos de resultado, pues, cuando se hace alusión a los delitos de lesión pueden tener un resultado material o ideal, aunque en determinados casos la conducta en sí puede significar detrimento del bien jurídico.<sup>74</sup> Por contraposición, los delitos de peligro no requieren lesión; así, los delitos de peligro concreto giran en torno al peligro existente de lesión próxima a un bien jurídico o situación de peligro efectiva. Ahora, los delitos de peligro abstracto son considerados peligros de mera conducta, aunque en determinados casos pueden ser también de resultado, pero la idea central radica

---

<sup>71</sup> Mir Puig, *Derecho Penal: Parte General*, 134-5.

<sup>72</sup> Luis Greco, *La Teoría de la Imputación Objetiva: Una Introducción* (Lima: ZELA Grupo Editorial E.I.R.L., 2021), 19.

<sup>73</sup> *Ibíd.*, 83-7.

<sup>74</sup> Luzón Peña, *Lecciones de Derecho Penal Parte General*, 161-2.

en la inexistencia de un peligro inmediato o proximidad de lesión hacia el bien jurídico sino que la conducta es peligrosa por sí misma.<sup>75</sup>

Sobre la imputación subjetiva, implica valorar si el presunto infractor conoce los riesgos de la conducta y de allí se desprende si existe dolo o imprudencia al incurrir en la misma. Explica el tratadista español Luzón Peña que se incluyen dentro del injusto al dolo e imprudencia. Sobre el dolo aclara que este conlleva el querer o al menos aceptar la producción de la conducta típica sin que se haya hecho algo para evitarla. En cuanto a la imprudencia,<sup>76</sup> que se conceptualiza como la infracción del deber objetivo de cuidado, consiste justamente en incumplir tal deber, por tanto, se crea un peligro no debido ni autorizado sobre los bienes jurídicos.<sup>77</sup>

Llegados a este punto, es menester hacer una precisión, pues existe diferencia trascendental entre cometer una infracción que ha sido debidamente tipificada en el ordenamiento jurídico y la imposición de una sanción que deriva como consecuencia del primer supuesto, ya que para imponer una sanción, como se ha presentado al lector, debería valorarse si existe culpa o dolo de parte del infractor, y no automatizar las sanciones, que es lo que en suma se propugna mediante determinadas vertientes del derecho que serán analizadas en capítulos posteriores. Ahora, aunque los principios de culpabilidad y tipicidad se hallen estrechamente relacionados con la infracción y la sanción, la tipicidad en realidad es más formal, esto es, la infracción y su consecuente sanción deben establecerse de la manera más exacta posible para que el juicio de subsunción sea mucho más claro y preciso, a efectos de evitar arbitrariedad por parte de los órganos y entidades del Estado. Como contraparte, la culpabilidad es material, dado que, aunque se vislumbre ya en la tipificación, el núcleo duro del principio de culpabilidad versa sobre el comportamiento y las circunstancias que rodean a determinada conducta, por esta razón constituye uno de los fundamentos jurídicos más importantes y delicados

---

<sup>75</sup> Mir Puig, *Derecho Penal: Parte General*, 238-9.

<sup>76</sup> Es preciso señalar que el autor Luzón Peña comprende a la impericia y negligencia dentro de la imprudencia, o lo que normalmente se denominaría culpa, aunque claro que gradúa los niveles de imprudencia a modo de singularización. Sin embargo de ello, sí provee definiciones de lo que se entiende por imprudencia y negligencia; en el primero de los casos la impericia es delimitada como la falta de capacidad o preparación para llevar a cabo cierta actividad que exige aptitud o entrenamiento especial aunque no necesariamente se demanda que la persona sea profesional en el área; mientras que, la negligencia se estima solamente para profesionales, y tiene lugar cuando una persona profesional realiza actividades peligrosas y no observa la atención debida, adecuada y suficiente que exige el ejercicio de su profesión. Luzón Peña, *Lecciones de Derecho Penal Parte General*, 298.

<sup>77</sup> *Ibíd.*, 172-3.

al requerir realizar un juicio de valor que recae en cabeza del órgano instructor y del órgano resolutor.<sup>78</sup>

Como vendrá a conocimiento del lector, y en base a lo determinado en líneas anteriores, los ilícitos administrativos no dañan de forma directa al bien jurídico tutelado, empero, sí crean peligro al mismo, por ello se aplica la imputación objetiva en determinados sectores regulados y sectores complejos, como ejemplo se tiene a los sectores de la salud, farmacéutico, ambiental, minería, hidrocarburos, aguas, y otros, por cuanto las conductas realizadas por el presunto infractor son peligrosas en sí mismas. Pero a diferencia de América Latina, la automatización de sanciones no debería ser aceptada, con ello la imputación objetiva debería ser la excepción y no la regla, pues existen casos, como se verá más adelante, en los cuales la conducta debe ser apreciada de forma subjetiva, a efectos de establecer el desvalor de esta y así dar cabal cumplimiento al principio de culpabilidad para garantizar al administrado su consideración de persona.

#### **2.4. Principio de proporcionalidad**

Este principio tiene una doble faz que debe ser considerada en el ámbito sancionador. La primera al momento de establecer la tipificación de la conducta y la consiguiente sanción de forma abstracta, dado que las leyes dictadas por el Legislador, así como las normas infra constitucionales que las desarrollan, no deben limitar los derechos y libertades de las personas sin razón suficiente,<sup>79</sup> en consideración a ello, se ha de regular las sanciones conforme a la conducta y a la gravedad o nocividad social producida;<sup>80</sup> así, en teoría, la graduación de las sanciones debe ir de forma vertical de menor a mayor.

La segunda faz del principio de proporcionalidad se halla en el momento de aplicar la sanción, una vez que se ha materializado la conducta por parte del presunto infractor, ya que, se conmina a la Administración Pública a analizar la idoneidad debida así como la necesidad de la sanción a ser impuesta, la adecuación de la conducta a la sanción y la graduación misma en base a criterios como: “(intencionalidad, continuidad o persistencia

---

<sup>78</sup> Manuel González-Jaraba, *Las claves del procedimiento sancionador tributario* (Tarragona: Arola Editors, 2015), 157-8.

<sup>79</sup> Miguel Marienhoff, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. 2, *Servicios Públicos, Actos de la Administración Pública*, 4.ª ed. (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2003), 338.

<sup>80</sup> Mir Puig, *Derecho Penal: Parte General*, 138-9.

de la acción infractora, perjuicios causados, reincidencia por infracción de la misma naturaleza en el plazo de un año)".<sup>81</sup>

En caso de no acatar las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes, es evidente que se vulneraría los principios del derecho administrativo sancionador y con ellos los derechos de la persona, en cuyo caso, el jurista Enrique Bacigalupo sentencia de manera tajante que solamente las sanciones proporcionales a la gravedad de la conducta incurrida pueden ser consideradas como humanas; y, por tanto, respetuosas de la dignidad propia de la persona y no degradantes.<sup>82</sup>

### 3. Derecho administrativo sancionador tributario

Sentadas las bases necesarias en torno al *ius puniendi* y el derecho administrativo sancionador en general, es momento para entrar de lleno en materia, esto es, el derecho tributario.

Como enseña el doctor José Vicente Troya Jaramillo, el derecho tributario refiere al “conjunto de normas jurídicas que regulan el tributo”.<sup>83</sup> La definición antes descrita resulta un tanto escueta para aquellos no iniciados en materia tributaria, por ello se desarrolla un poco más la descripción. Así, el tributo es la prestación pecuniaria establecida en ley de manera unilateral por parte del Estado en ejercicio de su *ius imperium*;<sup>84</sup> su naturaleza pública hace que la obligación tributaria sea de carácter coactiva pues entraña la concreción del interés general.<sup>85</sup>

Cabe señalar que, de forma habitual, el tributo se encamina hacia una finalidad de corte fiscal, es decir, su caracterización es convertirse en ingresos para las arcas del Estado y solventar determinados gastos; empero, si bien esa es la nota general, existen casos en los cuales los tributos son pensados con un fin extrafiscal, esto es, aunque bien el tributo cuenta con los elementos que le son propios como sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, etc.; la distinción entonces entre los tributos fiscales y extrafiscales se pone de manifiesto en la orientación que toma es último, es decir, se busca “dirigir la

---

<sup>81</sup> García de Enterría y Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. 2, 208.

<sup>82</sup> Enrique Bacigalupo, *Principios constitucionales de derecho penal* (Buenos Aires: Editorial Hammurabi S.R.L., 1999), 149.

<sup>83</sup> José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2014), 1.

<sup>84</sup> Cruz Villacís, *Impuestos a los Servicios Digitales en el Ecuador*, 22.

<sup>85</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *La tributación medioambiental y el principio de quien contamina paga: Una mirada del caso ecuatoriano* (Quito: Ediciones Legales EDLE S. A. y Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2024), 159.

conducta humana de los agentes económicos para evitar, disminuir o reparar”<sup>86</sup> determina conducta de la persona que tiene una incidencia negativa que trasciende la esfera individual y causa fricción con el interés general y los derechos de las personas, de la sociedad o de las futuras generaciones, inclusive.

Con tal precisión, el tributo cuenta con una división tripartida: impuesto,<sup>87</sup> tasa,<sup>88</sup> y contribución especial;<sup>89</sup> así pues, el derecho tributario regula el tributo y toda la obligación jurídico-tributaria en los distintos ámbitos: derecho material tributario o la creación y desarrollo mismo del tributo; derecho formal tributario que versa sobre el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria, que abarca las facultades reglamentaria, determinadora, recaudadora, resolutive, sancionadora y, de transigir; derecho procesal tributario que atañe a las controversias surgidas entre las distintas administraciones tributarias y el obligado tributario respecto de los actos y actuaciones en sede administrativa, que serán solventadas en la jurisdicción contencioso tributaria;

---

<sup>86</sup> *Ibíd.*, 152.

<sup>87</sup> El impuesto a consideración del tratadista argentino Saccone, es el: “Tributo que se establece sobre los sujetos debido a la valoración política de la riqueza objetiva y subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como el estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas”. Mario Augusto Saccone, *Manual de Derecho tributario* (Buenos Aires: La Ley S.A., 2002), 234. En armonía con lo dicho, el impuesto tiene su fundo en la renta de la persona que se manifiesta de tres formas: renta generada que da lugar al impuesto a la renta de forma general; la renta acumulada que origina el impuesto sobre el patrimonio, etc.; y, finalmente, la renta gastada o consumida que sirve como base del impuesto sobre el consumo como el Impuesto al Valor Agregado, y demás. Cabe señalar que el impuesto es un tributo no vinculado, por cuanto no requiere despliegue por parte de la Administración de forma singular en favor del contribuyente.

<sup>88</sup> A diferencia del impuesto, la tasa es un tributo vinculado que requiere de una actividad realizada por parte de la Administración, así la autora Valdivieso define a este tributo de la siguiente manera: “La tasa es un tributo exigible con ocasión de un servicio público, divisible, estatal, y efectivamente prestado directa o indirectamente por el Estado; siendo necesario que exista una razonable equivalencia entre el costo total de este servicio y el monto total de la tasa [...]”. Gabriela Valdivieso, *La tasa, un tributo que ha sido desnaturalizado en Ecuador* (Quito: Universidad Andina “Simón Bolívar” [UASB]/Corporación Editora Nacional, 2013), 17. Por su parte, el maestro Juan Carlos Mogrovejo añade que la tasa halla su fundamentación también en la utilización privativa o el aprovechamiento especial que se haga de los bienes del dominio público, esto es, los bienes demaniales, tal aprovechamiento se traduce en una ventaja singularizada para el contribuyente; de allí la exigencia pecuniaria de tributar, pues la persona se ha servido de bienes que pertenecen a la nación toda, pero el beneficio reportado es particular. Mogrovejo Jaramillo, *La tributación medioambiental y el principio de quien contamina paga: Una mirada del caso ecuatoriano*, 162.

<sup>89</sup> Como última pero no menos importante se tiene a la contribución especial, cuya máxima exponente es la contribución especial de mejoras, que al igual que la tasa, es un tributo vinculado pero en este caso no versa sobre servicio público, sino que, como ilustra el maestro Troya Jaramillo, sus pilares yacen en el beneficio o plusvalor que obtiene el predio de la persona gracias a la obra pública. Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de Derecho tributario*, 71-2. Vale agregar en este punto, las enseñanzas del maestro Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, quien identifica a la contribución especial por gasto, esto es, el gasto mayor en el que incurre un ente público por actividades que lleva a cabo el administrado o las condiciones especiales en las que se halla determinados bienes del o los administrados en cuestión, así, como el gasto incurrido por la Administración es superior al del resto de casos, debe el obligado tributario, resarcir dichos gastos excesivos realizados. Mogrovejo Jaramillo, *La tributación medioambiental y el principio de quien contamina paga: Una mirada del caso ecuatoriano*, 175.

finalmente, el derecho penal tributario que trata sobre el delito tributario y el proceso que le es propio en la jurisdicción penal. A más de ello, el maestro Troya Jaramillo enuncia también el ámbito constitucional tributario, que plantea las directrices fundamentales en torno al tributo: los principios del régimen tributario, la política tributaria, y la esfera internacional.<sup>90</sup>

Dentro del tema de investigación, se abordará lo atinente al derecho formal tributario en el ejercicio de la facultad sancionadora, contentivo por un lado de un marco regulatorio general atribuible a categorías propias del derecho administrativo tributario y, por otro, en un contexto más específico, el atinente al derecho administrativo sancionador tributario, como de manera compartimentada estatuye el Código Orgánico Tributario ecuatoriano.

Si el tributo en sus diversas manifestaciones y diferentes esferas es el objeto de estudio del derecho tributario, el derecho formal tributario se dedica al análisis del derecho tributario en su fase administrativa. El derecho tributario si bien es un área de conocimiento específica del derecho financiero y de forma más amplia del derecho económico, ello no quita que requiera del concurso del derecho administrativo que es estudiado y aplicado de manera especialísima al ámbito del tributo, esto es, en la esfera del derecho formal tributario el derecho administrativo se despliega con la regulación de las facultades propias de la Administración Tributaria, por tanto, requiere de una aplicación altamente especializada para responder a la esencia jurídico-económica del derecho tributario.

Es imperioso en este momento delimitar uno de los conceptos fundamentales de derecho financiero que permiten entender el tributo, esto es, el deber de contribuir.

El común de la sociedad sabe a ciencia cierta que debe pagar tributos, pero pocas veces se le instruye en el por qué o su origen; respuesta que es provista de forma diáfana y precisa por la doctora Eddy de la Guerra Zúñiga, quien dilucida sobre el deber de contribuir, mismo que es recogido dentro de la Constitución de cada uno de los países y reconocido también en el ámbito internacional. Así pues, el deber de contribuir llama a las personas a soportar ciertas cargas públicas para el sostenimiento del gasto público y

---

<sup>90</sup> Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 120.

el mantenimiento del Estado, este deber es de carácter personal, ineludible y pecuniario; por ello puede ser reclamado mediante fuerza coactiva y se impone a la persona *uti cives*.<sup>91</sup>

Esta carga pública implica el pago de una determinada cantidad de dinero en favor del Estado a título de tributo, ya que el gasto público, como ilustra el maestro José Vicente Troya Jaramillo, no se reduce únicamente a una actividad que debe ser registrada, sino que su finalidad es viabilizar el interés público y satisfacer las necesidades públicas; esto requiere de un despliegue de actividades por parte de la Administración Pública en beneficio del interés general.<sup>92</sup> En este orden de ideas, si bien el tributo implica un sacrificio por parte del obligado tributario, el mismo es realizado en pos de un bien mayor y permite la materialización de los fines del Estado, que de forma general implica la protección de la persona y la sociedad, esto se logra a través de bienes, obras y servicios públicos para así garantizar el buen vivir y el respeto a la dignidad humana.<sup>93</sup>

Cabe destacar que el deber de contribuir requiere ser desarrollado por el Legislador para así establecer la obligación específica de tributar, con lo cual, el deber de contribuir implica también el sometimiento por parte del obligado tributario a la actividad inspectora que realice la Administración Tributaria y que alcanza a terceros, inclusive; así como el cumplimiento de los deberes formales para con la Administración derivados de la obligación tributaria;<sup>94</sup> que, en caso de incumplimiento, puede dar lugar a que el obligado tributario sea amonestado conforme a la conducta incurrida y a la sanción a ella aparejada.

Sobre el último particular, el ilustre maestro español Fernando Sainz de Bujanda señala que la infracción tributaria es aquella vulneración de la obligación jurídico-tributaria y los deberes derivados de la misma; en otras palabras, la infracción de orden tributario es el detrimento a las normas jurídicas pues son estas las que contienen las obligaciones y deberes del obligado tributario;<sup>95</sup> es entonces, el menoscabo al deber de contribuir y a la obligación específica de tributar.

---

<sup>91</sup> Eddy María De la Guerra Zúñiga, *El deber de contribución al gasto público: Principios que lo informan y derechos del contribuyente* (Ciudad de México: Editorial Porrúa y Universidad Andina Simón Bolívar, 2018), 45-83.

<sup>92</sup> José Vicente Troya Jaramillo, *El Derecho del Gasto Público: Especial referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos* (Bogotá D.C.: Editorial Temis S.A., 2014), 189-92.

<sup>93</sup> Cruz Villacís, *Impuestos a los Servicios Digitales en el Ecuador*, 95-6.

<sup>94</sup> De la Guerra Zúñiga, *El deber de contribución al gasto público: Principios que lo informan y derechos del contribuyente*, 83-94.

<sup>95</sup> Fernando Sainz de Bujanda, “En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario: Texto de la intervención en las I Jornadas Luso-hispanoamericanas de Estudios financieros y fiscales y texto de sus conclusiones”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 21, n.º 1 (1968): 100, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2784513.pdf>.

De la inobservancia de las normas jurídico-tributarias deviene un daño a la sociedad jurídicamente organizada; el daño tiene dos posibles manifestaciones. La primera de ellas es de tipo sustantivo y se verifica con el incumplimiento de la acreencia de la cual la Administración Tributaria tiene la titularidad en nombre del Estado, es decir, el obligado tributario no ha cumplido con el pago de la deuda tributaria, o lo ha hecho de forma extemporánea, aunque no siempre el comportamiento sea el mismo, pues existen casos en los cuales el contribuyente ha dejado de pagar el tributo debido, sea por una actitud de indiferencia o en el marco de tramas complejas cuya finalidad es dejar de tributar. Sea como fuere, el perjuicio causado al Estado es de tipo monetario, por cuanto deja de percibir los ingresos dinerarios que finalmente servirán para dar fiel cumplimiento a los fines de protección de la sociedad y la persona. Por otro lado, la infracción puede darse dentro del ámbito formal, esto es, no cumplir los deberes de colaboración con la Administración Tributaria.<sup>96</sup>

Cualquiera de los dos tipos de infracción, sea sustantiva o formal, es susceptible de ser sancionada. Respecto de la sanción, el doctor Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo enseña que la misma no solamente se enfoca en la represión de una conducta que infringe la norma jurídico tributaria, sino que tiene notas disuasorias, a efectos de evitar que el resto de la población incurra en las mismas actividades, claro está que no todas las conductas son idénticas ni comportan la misma gravedad; así se tiene, contravenciones y faltas reglamentarias, las primeras se configuran cuando se vulnera la ley tributaria, que contiene disposiciones adjetivas o bien deberes formales; y, por otro, las faltas reglamentarias tienen lugar cuando se transgrede reglamentos y normas infra legales de obligatorio cumplimiento.<sup>97</sup>

Tabla 1  
**Tipo de sanciones tributarias**

<b>Multa</b>	
<b>Pecuniaria</b>	<p>Afectación al patrimonio del obligado tributario.            Pago de una suma determinada de dinero, que no responde a un fin resarcitorio ni tampoco de aporte al gasto público, sino a la preservación el orden jurídico.            Naturaleza preventiva-represiva.            Se expresan con mayor fuerza en el incumplimiento de deberes formales.            Pago de la multa establecida no dispensa el cumplimiento de la obligación o deber formal.</p>

<sup>96</sup> *Ibíd.*, 101-2.

<sup>97</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, "Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador", *Foro Revista de Derecho*, n.º 15, I semestre, (2011): 25-6, UASB-Ecuador/CEN Quito.

**Privativa de derechos**

Privación del ejercicio de actividades económicas o privación del derecho de propiedad.

Función preventiva al establecer el cese de la actividad económica que dio lugar a la infracción; y, función represiva al impedir el ejercicio de la actividad que se traduce de manera directa en mengua de los ingresos monetarios del infractor.

Situación similar sucede cuando se confisca los bienes del infractor que pasan a formar parte del dominio público, sin retribución alguna, ya que afecta a su patrimonio, pero también representa privación de su derecho de propiedad.

Entre las sanciones privativas de derechos se tiene:

- Clausura del establecimiento o negocio
- Suspensión de actividades
- Incautación definitiva
- Suspensión o cancelación permisos, autorizaciones y registros.
- Suspensión o destitución de cargo público.

Fuente: Mogrovejo Jaramillo, "Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador", 27-32.  
Elaboración propia.

Añade el maestro Sainz de Bujanda, que dejar de pagar la deuda tributaria o hacerlo fuera del tiempo establecido da lugar a intereses de demora, lo que en Ecuador se denomina interés de mora. Independientemente de la denominación que se le dé, su naturaleza es indemnizatoria,<sup>98</sup> cuya esencia tiene relación directa con lo expuesto en líneas precedentes, esto es, la acreencia que tiene el Estado sobre la deuda tributaria, que cuando se deja de recibir en el tiempo determinado por la norma tributaria, mengua sus ingresos; así, el propósito de los intereses es más de índole financiero que punitivo, lo propio ocurre con los recargos.<sup>99</sup>

Puntualiza también el ilustre tributarista español que las penas y las sanciones en ámbito tributario realmente se distinguen solo por quien las impone, y evidentemente por que la Administración queda vedada de privar de la libertad; pero en lo que resta, implica igual una afección a los derechos de la persona, sea que los limite o bien que le prive de ellos como se dejó sentado en la tabla presentada; así, existirían infracciones penales e infracciones penadas, las primeras competen sin lugar a dudas a la jurisdicción penal, pero la segunda es irrogada por la Administración Tributaria, y no resta su calidad sustancial de pena; bajo esta óptica, no existe razón suficiente para privar de los derechos y garantías consustanciales a la persona en el ejercicio del *ius puniendi*. Debe entonces establecerse parámetros similares, pero nunca menores cuando se entable un

<sup>98</sup> Sainz de Bujanda, "En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario: Texto de la intervención en las I Jornadas Luso-hispanoamericanas de Estudios financieros y fiscales y texto de sus conclusiones", 103.

<sup>99</sup> Mogrovejo Jaramillo, "Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador", 24.

procedimiento administrativo sancionador tributario, bajo la máxima *nulla pœna sine previo iudicio*.<sup>100</sup>

Así las cosas, si la persona tiene derecho a la tutela judicial efectiva cuando se encuentra inmerso en un proceso judicial, en sede administrativa no tiene por qué ser de otra manera, así este resguardo toma la denominación de tutela administrativa efectiva.

### 3.1. Tutela administrativa efectiva

El ejercicio de la facultad sancionadora por parte de la Administración Pública y, en el caso específico de estudio, de las administraciones tributarias, se da mediante procedimiento administrativo. El procedimiento es concebido como el conjunto de actos y actividades administrativas cohesionadas y coordinadas<sup>101</sup> dentro de un cauce formal<sup>102</sup> para formar y concretar la voluntad administrativa, a efectos de materializar un fin determinado, con lo cual, la Administración busca satisfacer las necesidades o pretensiones del administrado; por tanto, tales actos cuentan también con la participación del o los interesados y terceristas en caso de haberlos. Cabe señalar que los actos y actividades administrativas que forman parte del procedimiento se hallan estrechamente aunadas, a tal punto que la ineficacia de un acto o actividad implica la ineficiencia del resto hasta llegar a un acto válido, punto desde el que debe darse reinicio al procedimiento.<sup>103</sup>

Con ello en mente, la tutela administrativa efectiva es una garantía y derecho de la persona que comprende a “instituciones o procedimientos de seguridad creados a favor de las personas para que dispongan de los medios que hacen efectivo el goce de sus derechos subjetivos”.<sup>104</sup> En este sentido, la garantía de una tutela administrativa efectiva es exigible frente al Estado en cabeza de la Administración Pública y tiene vínculo directo con el debido proceso adjetivo, que se traduce como derecho del administrado a ser oído,

---

<sup>100</sup> Sainz de Bujanda, “En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario: Texto de la intervención en las I Jornadas Luso-hispanoamericanas de Estudios financieros y fiscales y texto de sus conclusiones”, 109-11.

<sup>101</sup> Secaira Durango, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, 157.

<sup>102</sup> Rivero Ortega y Granda Aguilar, *Derecho Administrativo*, 169.

<sup>103</sup> Secaira Durango, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, 157.

<sup>104</sup> Germán José Bidart Campos, *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, t. 1 (Buenos Aires: Editorial Ediar, 1994), 322.

así como a plantear y producir toda la prueba en su favor que creyere necesaria para así lograr por parte de la Administración una contestación debidamente motivada.<sup>105</sup>

El núcleo de la tutela administrativa efectiva es el debido proceso que se concreta en el procedimiento administrativo tanto en la fase de formación de la voluntad administrativa, al dar fiel cumplimiento a los requisitos esenciales constantes en el ordenamiento jurídico, cuanto dentro de la fase de impugnación del acto administrativo mediante el reclamo o recurso al que haya lugar; y, de ser el caso, con el agotamiento de la vía administrativa en los casos que la ley así lo requiera.<sup>106</sup>

Tabla 2

**Garantías del Procedimiento Administrativo Sancionador**

<b>Garantías Formales</b>	<b>Garantías Materiales</b>
Procedimiento administrativo previo	Principio de legalidad
Aplicación del procedimiento previsto en la ley de la materia	Principio de presunción de inocencia
Flexibilización del principio de juez natural: se reconoce la delegación y avocación en materia administrativa, siempre que los órganos cuenten con las competencias atribuidas de forma expresa. <sup>107</sup>	Principio de culpabilidad
Principio de contradicción	Principio de proporcionalidad
Derecho a no auto incriminarse	
Imposibilidad de privación del derecho a la defensa	

Elaboración propia.

Para dar continuidad al tema, se hace hincapié en que la tutela administrativa es efectiva, siempre que observe los derechos y garantías recogidos en el bloque de constitucionalidad, en el bloque constitucional y en el ordenamiento jurídico de forma integral, pues la omisión en uno de ellos desvanece automáticamente la protección de los derechos de la persona dentro del procedimiento administrativo sancionador. En pocas palabras, es una regla de todo o nada; se cumple en su totalidad o no se cumple. Esto cobra especial relevancia dentro del derecho administrativo sancionador tributario, por cuanto se dejó sentado ya que esta esfera del derecho es altamente especializada, así pues, se debe brindar la máxima protección al obligado tributario para asegurar que se considere

<sup>105</sup> Armando Canosa, “La tutela administrativa efectiva en el procedimiento administrativo sancionador”, *Revista Derecho & Sociedad*, n.º 54 (2020): 248, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7792322.pdf>.

<sup>106</sup> *Ibid.*, 250.

<sup>107</sup> Beatriz Cadena Landázuri y Pablo Castañeda Albán, “Principios y Garantías del Derecho administrativo sancionador”, en *Derecho administrativo sancionador* (Quito: Grupo Editorial ONI, 2024), 199.

no solamente la conducta realizada, sino todo el contexto con las particularidades propias del presunto infractor para impartir verdadera justicia.

Como establece el maestro Sainz de Bujanda, el legislador puede realizar muchas cosas, pero no cambiar la realidad, por ello el principio de culpabilidad debe ser acogido de manera íntegra en el derecho administrativo sancionador tributario, para fortalecer la esfera jurídica del obligado tributario que se enfrenta a la discrecionalidad administrativa creciente, así como a normas ambiguas y distendidas, razón por la cual se le debe permitir poner de manifiesto la inexistencia de culpabilidad<sup>108</sup> respecto de las conductas que se le imputan, se hace especial énfasis en que el obligado tributario es una persona y no una máquina infalible. Pensar lo contrario sería deshumanizarlo y pedir comportamientos imposibles.

---

<sup>108</sup> Sainz de Bujanda, “En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario”, 93-110.



## Capítulo segundo

### De los derechos humanos, el debido proceso y procedimiento

#### 1. Sistema Internacional de Derechos Humanos y limitantes al *ius puniendi* estatal

En las primeras líneas del capítulo anterior se mencionó que el Estado es una de las máximas expresiones de la organización social humana. Cada Estado alrededor del mundo ejerce soberanía sobre su respectivo territorio e interactúa con los demás Estados dentro de la esfera internacional a nivel económico, social, cultural, jurídico, entre otros aspectos. Respecto del espectro jurídico, toma especial relevancia el ámbito de los Derechos Humanos y Derecho Internacional Humanitario que conforman el Sistema Internacional de Protección de Derechos Humanos, destacan así las Cortes y los Tribunales especializados en Derechos Humanos, tres para ser exactos: el Tribunal Europeo de Derechos Humanos o Corte de Estrasburgo; la Corte Interamericana de Derechos Humanos o Corte IDH; y, la Corte Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos.

Cada una de las Cortes y Tribunales antes mencionados tienen su origen en distintas declaraciones de DD. HH. Dentro del presente trabajo se considerará lo atinente a la Corte de Estrasburgo y la Corte IDH. La primera, como máximo órgano de justicia de DD. HH. en Europa nace del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales también llamado Convenio Europeo de Derechos Humanos dictado en Roma el 4 de noviembre de 1950;<sup>109</sup> por otro lado, la Corte IDH tiene su origen en la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, expedido el 22 de noviembre de 1969.<sup>110</sup>

Los órganos internacionales en mención velan por el cumplimiento de los Derechos Humanos en los Estados que han suscrito y ratificado los respectivos convenios, esto se logra mediante la resolución de controversias que, generalmente, finalizan con la

---

<sup>109</sup> Consejo de Europa, *Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, dado en Italia-Roma el 4 de noviembre de 1950, art. 19, [https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention\\_spa](https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_spa).

<sup>110</sup> Organización de los Estados Americanos [OEA], *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, dado en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, art. 52, [https://www.oas.org/dil/esp/1969\\_Convenc%C3%B3n\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Humanos.pdf](https://www.oas.org/dil/esp/1969_Convenc%C3%B3n_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf).

emisión de la sentencia de fondo,<sup>111</sup> y son de carácter vinculante, esto es, deben ser acogidas por el Estado conforme al principio de derecho internacional de *bona fide*. Además de ello, la Corte IDH cuenta con una facultad que no tuvo su par europea hasta la entrada en vigencia del Protocolo n.º16 al Convenio Europeo de DD. HH., en 2018, esta es, la de emitir opiniones consultivas sobre determinados puntos de derecho o alcance del Convenio, a pedido de los Estados.<sup>112</sup>

La protección en ámbito internacional en materia de DD. HH. es de suma importancia, dado que los DD. HH., son inmanentes, inherentes, connaturales, consustanciales a la persona misma debido a su dignidad humana; para el tratadista Manuel Atienza se conciben dentro del ámbito jurídico como:

el derecho y la obligación que tiene cada individuo, cada agente moral, de desarrollarse a sí mismo como persona (un desarrollo que admite una pluralidad de formas, de maneras de vivir, aunque no cualquier forma de vida sea aceptable) y, al mismo tiempo, en la obligación, en la relación con los demás, con cada uno de los individuos humanos, de contribuir a su libre (e igual) desarrollo.<sup>113</sup>

Es vital en este punto destacar que, en esfera de derecho administrativo sancionador tributario, la administración al momento de resolver tiene la obligación de no afectar de manera injustificada el derecho a la propiedad, consolidado de forma indiscutible como derecho humano<sup>114</sup> y prohíbe de manera expresa el privar a la persona de su propiedad de forma arbitraria, situación que puede tener lugar cuando se impone sanciones que no respeten los principios y derechos propios del debido proceso.

A tono con lo expresado, el ser humano es un fin en sí mismo y no un medio para lograr algo, goza de autonomía y debe ser tratado en términos de igualdad, tanto formal como material. Por ello, la protección que se haga de los DD. HH., no se limita a las fronteras de determinado territorio sino que trasciende a todo el globo, pues el ser humano es tal en su país y en cualquier lugar del planeta sin menoscabo alguno, aclarándose en

---

<sup>111</sup> Consejo de Europa, *Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, art. 42-4; OEA, *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, art. 67.

<sup>112</sup> OEA, *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, art. 64.

<sup>113</sup> Manuel Atienza, *Sobre la dignidad humana* (Madrid: Editorial Trotta, 2022), 127.

<sup>114</sup> Organización de las Naciones Unidas [ONU], *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, Resolución 217 A (III), Dada el 10 de diciembre de 1948 por la Asamblea General, art. 17. [https://www.ohchr.org/sites/default/files/UDHR/Documents/UDHR\\_Translations/spn.pdf](https://www.ohchr.org/sites/default/files/UDHR/Documents/UDHR_Translations/spn.pdf); OEA, *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*, Aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, Bogotá, Colombia, 1948, art. XXIII. <https://www.oas.org/es/cidh/mandato/basicos/declaracion.asp>; OEA, *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, art. 21.

todo caso que siempre será el Estado del cual es nacional el primero en ser llamado a proteger a la persona, sus derechos y libertades. No obstante, la esfera internacional coadyuva y aporta protección complementaria a la ya provista en el derecho interno de cada uno de los Estados y, en determinados supuestos, amplía el ámbito de protección de los derechos, en cuyo caso, prevalece lo establecido en los instrumentos internacionales de DD. HH., sobre la normativa interna, dado que los instrumentos suscritos en la materia buscan garantizar el reconocimiento, cumplimiento y aplicación universal de los DD. HH. y las libertades de la persona.

La descripción antes proporcionada se configura en Derecho como el principio de subsidiariedad, recogido tanto en el Pacto de San José de Costa Rica,<sup>115</sup> como en el Convenio Europeo de DD. HH.<sup>116</sup>

Sobre el tema tratado, la Corte IDH ha manifestado que los derechos contenidos dentro de los convenios y tratados de DD. HH., no responden a la óptica tradicional que confieren derecho a las partes contratantes, es decir, a los Estados, sino que propugnan la protección de los derechos y libertades de las personas en tanto seres humanos, indistintamente de la nacionalidad que posean, así, la protección de sus derechos y libertades se da para con su propio Estado como para el resto de Estados parte. Bajo este orden de ideas, las altas partes se supeditan a un orden jurídico cuyas obligaciones son objetivas y se dan para con las personas que se encuentran bajo su jurisdicción.<sup>117</sup>

Es así que el artículo 1 del Pacto de San José declara que el goce y ejercicio de los derechos y libertades de la persona debe ser pleno, esto es, de forma completa y total, sin discriminación de ningún tipo y, para lograrlo, conforme se desprende del artículo 2 del mismo instrumento internacional, los Estados adquieren la obligación de desarrollar la normativa interna necesaria para viabilizar que la Convención<sup>118</sup> y demás instrumentos internacionales de DD. HH., sean aplicados correctamente, pues no basta con no vulnerar los derechos y libertades de la persona, que es el deber de respeto, sino que debe materializarse el deber de garantía, que comprende la obligación que recae en los Estados

---

<sup>115</sup> OEA, *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, Preámbulo.

<sup>116</sup> Consejo de Europa, *Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, Preámbulo.

<sup>117</sup> Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH], “Opinión Consultiva OC-2/82 de 24 de septiembre de 1982”, *El efecto de las reservas sobre la entrada en vigencia de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Art. 74 y 75)*, 24 de septiembre de 1982, 7, <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1261.pdf>.

<sup>118</sup> OEA, *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, arts. 1 y 2.

para salvaguardar el goce y ejercicio pleno de los derechos y libertades de las personas,<sup>119</sup> que no se agota en el desarrollo normativo, sino que implica también la organización del aparataje estatal y cualquier estructura que ejerza poder público para que, en ejercicio de sus funciones y facultades, concreten el goce y ejercicio de los derechos y libertades de las personas,<sup>120</sup> lo contrario implicaría vaciar de contenido los instrumentos y reducirlos a meros escritos sin fuerza real alguna.

## 2. Desarrollo jurisprudencial y normativo del debido proceso y procedimiento a la luz de los DD. HH.

Para abordar el tema central de la investigación, se debe acudir a las disposiciones convencionales del Pacto de San José y de la Convención Europea de DD. HH., respecto de las garantías judiciales y el proceso equitativo.

Así, el artículo 8 del Pacto de San José,<sup>121</sup> en su numeral primero, dispone de forma expresa que todas las personas cuentan con el derecho a un debido proceso que, entre

<sup>119</sup> Pablo Saavedra Alessandri, “El Ius puniendi en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”, en *Panorama internacional sobre justicia penal. Política Criminal, derecho penal y criminología: Culturas y sistemas jurídicos comparados*, Séptimas Jornadas sobre Justicia Penal, Serie Doctrina Jurídica, num. 394, coord. Sergio García Ramírez y Olga Islas de González Mariscal (Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México / Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007), 244.

<sup>120</sup> Corte IDH, “Sentencia de 29 de julio de 1988 (Fondo)”, *Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras*, 29 de julio de 1988, párrs. 166-7, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_04\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_04_esp.pdf).

<sup>121</sup> “Artículo 8. Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) Derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;

b) Comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;

c) Concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;

d) Derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

e) Derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;

f) Derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;

g) Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y

h) Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

3. La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia”. OEA, *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, art. 8.

otros, incluye el derecho a ser oído, que el proceso se realice ante autoridad competente que responda a los principios de independencia e imparcialidad, con observancia al principio de plazo razonable; protección que no se limita al ámbito penal, sino que se extiende al campo civil, laboral, fiscal, que comprende lo tributario, y cualquier proceso en el cual se formule acusación contra la persona o se decida sobre sus derechos.

El numeral segundo pone de manifiesto el principio de presunción de inocencia así como el principio de culpabilidad,<sup>122</sup> el principio de igualdad, derecho a ser asistido por traductor o intérprete en caso de no hablar el idioma de la autoridad ante quien comparece; se vislumbra también el derecho a ser informado, el derecho a no agobiar la defensa, el derecho a defenderse por sí mismo o contar con la asistencia técnica jurídica que le sea menester; además, la comunicación que se mantenga entre la persona y su patrocinador se caracterizará por ser libre y en privado. Cabe señalar que si la persona no puede costear un abogado para su defensa o no nombra ningún defensor dentro de los tiempos determinados, el Estado se encuentra obligado a proporcionarle uno de forma gratuita. Se debe también respetar el principio de contradicción, el derecho a la no autoincriminación, y el derecho a recurrir del fallo; el principio de *non bis in ídem* se puede verificar en el numeral cuarto y el principio de publicidad en el numeral quinto.

Vale destacar que, si bien el Pacto de San José puntualiza sobre el derecho de no autoincriminación, la confesión por parte de la persona inculpada será tenida como válida siempre que haya sido realizada sin coacción alguna, en concordancia con el numeral tercero del artículo ya mencionado. En cuanto a los principios de legalidad, como columna vertebral del debido proceso, el principio de irretroactividad negativa y retroactividad favorable, estos se hallan constantes en el artículo 9 del mismo cuerpo normativo internacional.<sup>123</sup>

En cuanto al Convenio Europeo en su artículo 6,<sup>124</sup> recoge casi las mismas garantías que su par americana; los principios de legalidad e irretroactividad negativa se

---

<sup>122</sup> Ambos principios son considerados como Derechos Humanos y por ello limitantes al ejercicio del *ius puniendi* del Estado. ONU, *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, art. 11.

<sup>123</sup> “Art. 9. Principio de legalidad y de retroactividad

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer 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”. *Ibíd.*, art. 9.

<sup>124</sup> “Art. 6. Derecho a un proceso equitativo

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia

desarrollan en el artículo 7 del mismo Convenio,<sup>125</sup> aunque llama mucho la atención que este instrumento limita el alcance del artículo a cuestiones civiles y penales, pues nada dice del resto de materias del mundo jurídico, a diferencia del Pacto de San José que sí determina de forma clara e inequívoca que las garantías del debido proceso abarcan a todas las esferas que decidan sobre derechos de la persona.

Sin embargo, para evitar el anacronismo, y en base a lo manifestado en líneas anteriores, al existir una diferencia de 19 años entre el Pacto de San José y el Convenio EDH que vio la luz en 1950, era común en la época de los 50's la idea de que las penas y las sanciones administrativas eran totalmente diversas entre sí, cuestión que afortunadamente ha sido clarificada por la doctrina, en el sentido de que ambas son igual de afflictivas aunque la privación de la libertad se reserve solo para la justicia penal. Es así que el Pacto de San José para 1969, brinda una protección mayor que su par europeo, pues se nutre de las voces de la academia, como el caso de los ilustres maestros Sainz de Bujanda, Dino Jarach, García de Enterría y Garrido Falla, quienes en la esfera administrativa, fiscal y tributaria criticaron de forma contundente el trato diferenciado sin fundamento jurídico que se daba a las sanciones en el ámbito administrativo de las penas en el terreno penal.

---

penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos:

a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y de manera detallada, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él;

b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa;

c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan;

d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren en su contra y a obtener la citación e interrogatorio de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra;

e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia". Consejo de Europa, *Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, art. 6.

<sup>125</sup> "Art. 7. No hay pena sin ley

1. Nadie podrá 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 internacional. Igualmente, no podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida". *Ibíd.*, art. 7.

Empero, luego la Corte de Estrasburgo se pronunció sobre el asunto en el sentido que se reconoce a los Estados en ejercicio del poder público y en calidad de protectores del interés también público, diferenciar el derecho penal y el derecho administrativo sancionador y, con ello, los límites de cada uno, así como también la tipificación de conductas que se encuadren como delitos. Sin embargo, el problema nace cuando la conducta puede ser sometida a la esfera penal y a la esfera administrativa de forma acumulativa, en estos casos específicos la capacidad de tipificar delitos no implica de manera alguna que el Estado puede perseguir las conductas dentro del ámbito administrativo sancionador solamente para restringir a la persona las garantías del proceso equitativo; permitir una actuación tan amplia terminaría por vaciar de contenido el Convenio EDH y atentar contra el objeto y fin protectorio del instrumento.<sup>126</sup>

Cosa similar sucede en el caso de la despenalización para favorecer la administración de justicia, y que en observancia del principio de *ultima ratio* o mínima intervención del derecho penal permite que ciertas conductas sean cuestionadas y sancionadas por vía administrativa en lugar de acudir de forma inmediata a la jurisdicción penal; empero, aplica la misma salvedad, pues no se puede calificar como infracción de carácter administrativa a una conducta y con ello aducir que ya no es aplicable los parámetros del proceso equitativo solo porque se está en sede administrativa y no en jurisdicción penal.<sup>127</sup>

Los parámetros utilizados para identificar una pena de carácter penal y una sanción administrativa a criterio de la Corte de Estrasburgo son las siguientes: 1) Como punto de partida se debe identificar si la infracción corresponde al ámbito penal, administrativo sancionador o a ambos dentro del ordenamiento jurídico del Estado en cuestión;<sup>128</sup> 2) analizar la naturaleza misma de la infracción más allá de la denominación que se le haya dado;<sup>129</sup> 3) Naturaleza y grado de la pena que la persona ha sufrido<sup>130</sup> y corría el riesgo de sufrir.<sup>131</sup>

En lo que se refiere a materia tributaria, que es el tema central de la investigación, como punto esencial, la diferencia entre la pena de orden penal que priva de libertad a la

---

<sup>126</sup> European Court of Human Rights [Strasbourg Court], *Case of Engel and others v. The Netherlands*, application N.º 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, decided June 8, 1976, par. 81, ECLI:CE:ECHR:1976:0608JUD000510071 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57479>.

<sup>127</sup> Strasbourg Court. *Case of Öztürk v. Germany*, application N.º 8544/79, decided February 21, 1984, par. 49, ECLI:CE:ECHR:1984:0221JUD000854479 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57553>.

<sup>128</sup> Strasbourg Court, *Case of Engel and others v. The Netherlands*, par. 82.

<sup>129</sup> Strasbourg Court. *Case of Öztürk v. Germany*, par. 50.

<sup>130</sup> Strasbourg Court, *Case of Engel and others v. The Netherlands*, par. 82.

<sup>131</sup> Strasbourg Court. *Case of Öztürk v. Germany*, par. 50.

persona y la sanción administrativo tributaria opera sobre cuatro puntos cardinales que determinan cuándo se está ante una pena *stricto sensu*, así se halle recogida en textos de orden tributario: a) las infracciones hacen alusión a todos los ciudadanos en general en su calidad de contribuyentes y no a grupo específico de personas, además, establecen obligaciones y sanciones en caso de inobservancia; b) los recargos tributarios no buscan compensar de forma pecuniaria a la Administración Tributaria por los daños que derivan del incumplimiento de la norma, sino que, se trata de un castigo con el cual se busca reprimir la conducta en la que se ha incurrido, así como disuadir de la reincidencia; c) la pena es impuesta en base a una norma de carácter general cuya esencia es punitiva y disuasoria; d) los recargos impuestos son considerables y en caso de no realizar el pago, la persona puede ser condenada a prisión conforme las leyes que rigen la jurisdicción penal.<sup>132</sup>

Ahora, un punto clave dentro del presente trabajo, gira en torno a como considera el Legislador a la conducta sancionable, es decir, si la considera como penal en sí misma o es la sanción que se impone la adquiere el tinte penal. Si se está ante el primer supuesto, esto es, se considera que la infracción entraña en sí misma una conducta criminal, que en ámbito tributario encarna un *animus defraudandi*, se está ante una infracción de naturaleza penal, aunque por el desarrollo del derecho administrativo sancionador tributario y el principio de *ultima ratio* se permita sancionarla en sede administrativa, es así que, en tales casos se debe aplicar todos y cada uno de los principios del procedimiento equitativo sin ningún tipo de excusa.<sup>133</sup>

Aclara la Corte de Estrasburgo que nada impide que ciertas infracciones carentes de naturaleza penal sean perseguidas y sancionadas en sede administrativa con recargos tributarios, aun cuando tales recargos sean bastante apreciables y, en estos casos, el procedimiento equitativo, aparentemente, no se ve fracturado; sin embargo, siempre debe existir la posibilidad para que el contribuyente acuda ante un tribunal que brinde todas las garantías del debido proceso, a efectos de recurrir de la decisión emitida que afecte sus derechos y, que cuente con la potestad suficiente para anular la decisión adoptada por la Administración, en todo o en parte sobre aspectos de hecho y/o de derecho.<sup>134</sup>

---

<sup>132</sup> Strasbourg Court, *Case of Bendenoun v. France*, application N.º 12547/86, decided February 24, 1994, par. 47, ECLI:CE:ECHR:1994:0224JUD001254786 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57863>.

<sup>133</sup> Strasbourg Court, *Case of Jussila v. Finland*, application N.º 73053/01, decided November 06, 2006, par. 31, ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78135>.

<sup>134</sup> Strasbourg Court, *Case of Bendenoun v. France*, par. 46.

Otras de las posturas que ha adoptado la Corte se refiere a la naturaleza de la obligación tributaria que no es ni puede ser calificada como civil,<sup>135</sup> ya que esta responde, como se dijo en el primer capítulo, al ejercicio del *ius imperium* del Estado y corresponde al derecho público y no privado. Bajo esta arista, aunque la base del tributo sea la renta en sus diferentes manifestaciones, el servicio público, la obra pública o bien, la actividad estatal que finalmente se traduzca en pago pecuniario, el tributo nunca deja de ser una prestación unilateral, dado que no versa sobre la voluntad del obligado tributario sino sobre el ejercicio del poder tributario; no existe por tanto una relación que deba ser regulada por el derecho civil, sino por el derecho público.

Ahora bien, aunque las sentencias de la Corte de Estrasburgo, como se puede apreciar, tratan de no inmiscuirse en la esfera administrativa de los Estados, sí existen cuerpos normativos expedidos por el Consejo de Europa que vale la pena considerar, puesto que tratan sobre los actos y procedimientos llevados a cabo en sede administrativa, que finalmente no están exentos bajo ninguna circunstancia de respetar el Derecho de manera íntegra; lo manifiesta de forma clara y expresa el Consejo de Europa al reconocer que existe divergencia entre los sistemas administrativos y judiciales de cada Estado, empero, existen principios torales, aceptados y reconocidos que rigen el derecho administrativo, por tanto deben ser aplicados, pues los mismos precautelan la equidad en las relaciones entre el Estado y los administrados.<sup>136</sup>

A la luz de estas consideraciones se tienen los siguientes derechos que deben ser respetados por la Administración en cualquier ámbito y materia que decida sobre derechos de las personas: i) Derecho a ser oído cuando la Administración emita actos administrativos que afectan a los derechos, libertades o intereses de las personas; pueden tales personas, presentar hechos, argumentos y de ser necesario, aportar prueba suficiente la cual deberá ser considerada por la Administración para emitir el acto en cuestión, este derecho abarca el derecho del o los interesados a ser informados en legal y debida forma sobre aquello que verse sobre sus derechos, libertades o intereses; ii) Derecho a ser informado previa solicitud, por los medios apropiados y antes de la adopción del acto administrativo, de todos los factores relevantes respecto del acto administrativo que se

---

<sup>135</sup> Strasbourg Court, *Case of Ferrazzini v. Italy*, application N.º 44759/98, decided July 12, 2001, par. 25, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998 <https://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-59589>.

<sup>136</sup> Council of Europe, *Resolution (77) 31 on the protection of the individual in relation to the acts of administrative authorities*, adopted by the Committee of Ministers on 28, September 1977, at 275<sup>th</sup> meeting of Minister' Deputies, 1, <https://rm.coe.int/cmres-77-31-on-the-protection-of-the-individual/1680a43b6f>.

emita; iii) En caso que el acto administrativo afecte de forma negativa a los derechos, libertades o intereses de la persona, se debe informar al interesado los motivos en los cuales se funda dentro del acto, o bien a petición de parte, la comunicación se hará por escrito y conforme a plazo razonable; iv) Cuando el acto administrativo afecte de forma negativa a los derechos, libertades o intereses de la persona, se hará constar los reclamos o recursos con los cuales cuenta para oponerse al acto emitido, así como el término o plazo aplicable a cada uno.<sup>137</sup>

Sobre el ejercicio de facultades discrecionales en materia administrativa, se debe acatar los siguientes parámetros: 1) No perseguir otro propósito más que aquel que ha sido conferido por dicha facultad; 2) Observar la objetividad e imparcialidad, para lo cual se tomará en cuenta solo los factores relevantes al caso en particular; 3) Observar el principio de igualdad ante la ley para evitar discriminaciones injustas; 4) Mantener un balance apropiado entre cualquier efecto adverso sobre los derechos, libertades e intereses de la persona que contenga la decisión adoptada y el fin perseguido; 5) Adoptar la decisión en un plazo razonable respecto de la cuestión abordada; 6) Aplicar las directrices generales en materia administrativa de forma coherente, así como observar las particularidades de cada caso.<sup>138</sup>

Sobre las directrices generales en materia administrativa se harán públicas o, al menos, se comunicarán al interesado de forma adecuada y en la medida necesaria, a petición suya, antes o después de la adopción del acto que le afecte y, cuando la autoridad administrativa decida separarse de tales directrices cuando afecte de forma negativa a los derechos, libertades e intereses de la persona, lo harán con la motivación suficiente que se comunicará al administrado por escrito y conforme a plazo razonable.<sup>139</sup>

Finalmente, el control de legalidad sobre el ejercicio de facultades discrecionales de la Administración se realizará por un tribunal u órgano independiente que cuente con poder suficiente para obtener la información necesaria, a efectos de cumplir sus funciones, pero se deja a salvo la posibilidad de control previo por parte de autoridad administrativa que podrá decidir sobre la legalidad o los méritos. Cabe señalar que, en caso de que no se haya determinado tiempo alguno dentro del cual la Administración deba

---

<sup>137</sup> *Ibíd.*, 2.

<sup>138</sup> Council of Europe, *Recommendation N.º R (80) 2 of the Committee of Ministers concerning the exercise of discretionary powers by administrative authorities*, adopted by the Committee of Ministers on 11 March 1980 at the 316<sup>th</sup> meeting of the Ministers' Deputies, 2, <https://search.coe.int/cm?i=09000016804f22ae>.

<sup>139</sup> *Ibíd.*, 2.

adoptar la decisión respectiva en ejercicio de facultades discrecionales, se regirá al principio de plazo razonable, y el incumplimiento de este da lugar a control de autoridad competente.<sup>140</sup>

En lo que se refiere al procedimiento administrativo sancionador, se disponen los siguientes principios:

Tabla 3  
**Principios que rigen el procedimiento administrativo sancionador**

<b>Principio de reserva de ley</b>	La aplicación de sanciones administrativas y las circunstancias que la componen deberán ser dictadas por ley.
<b>Principio de seguridad jurídica</b>	No podrá imponerse sanciones administrativas que no se hallen establecidas en las leyes aplicables al momento de su cometimiento.
<b>Principio de irretroactividad/ Retroactividad favorable</b>	Si una sanción más rigurosa entra en vigencia de forma subsecuente al cometimiento de la infracción no será aplicable. Las disposiciones favorables a la persona que entren en vigor le serán aplicables.
<b>Principio de <i>non bis in ídem</i>/ Método de descuento</b>	Una persona no será administrativamente sancionada dos veces por la misma conducta, en base a la misma norma o normas jurídicas que protejan el mismo interés social. Cuando la misma conducta permita el instaurar procedimiento a dos o más autoridades administrativas, en base a norma jurídica que proteja distintos intereses sociales, cada autoridad tomará en cuenta la sanción previamente impuesta sobre la misma conducta.
<b>Principio de plazo razonable</b>	Toda acción adoptada por las autoridades administrativas en contra de las conductas contrarias al ordenamiento jurídico aplicable, serán tomadas en base a plazo razonable; y, en el desarrollo del procedimiento respectivo, actuarán con la celeridad razonable de las circunstancias.
<b>Derecho a recibir una respuesta de fondo</b>	Cualquier procedimiento que pueda resultar en la imposición de sanciones administrativas instituidos respecto de una persona darán lugar a una decisión que ponga fin a tal procedimiento.
<b>Derecho a ser informado</b>	Cualquier persona que afronte una sanción administrativa deberá ser informada de los cargos que se le imputan. La persona o su representante serán informados de la naturaleza de la evidencia en su contra.
<b>Derecho a no agobiar la defensa</b>	Se concederá a la persona el tiempo suficiente para preparar su caso, para lo cual se tomará en cuenta la complejidad de la materia, así como también la severidad de la sanción o sanciones que pudieren ser impuestas.
<b>Derecho a ser oído</b>	La persona deberá tener la oportunidad de ser escuchada antes de emitirse cualquier decisión.
<b>Principio de motivación</b>	El acto administrativo que imponga sanciones deberá contener las razones en las cuales se basa.
<b>Principio de carga de la prueba/ <i>Onus probandi incumbit actori</i></b>	La carga de la prueba corresponde a la autoridad administrativa.
<b>Derecho a impugnar</b>	El acto administrativo que impone sanción podrá ser sujeto, como mínimo, a control de legalidad por un tribunal imparcial e independiente establecido por ley.

Fuente: Council of Europe, *Recommendation N.º R (91) 1 of the Committee of Ministers to member states on Administrative Sanctions*, adopted by the Committee of Ministers on 13

<sup>140</sup> *Ibíd.*

February 1991 at the 452<sup>nd</sup> meeting of the Ministers' Deputies, 2-3. <https://search.coe.int/cm?i=09000016804fc94c>.

Elaboración propia.

Como puede apreciarse de los principios antes mencionados, se extrae que la culpabilidad es uno de los principios inexorables dentro del procedimiento administrativo sancionador; aunque el Consejo de Europa no lo haya dejado establecido de forma expresa, queda claro que dentro del derecho a ser informado se menciona que se ha de dar a conocer los cargos que se le imputan así como de la evidencia que se tiene en contra del presunto infractor; así también se determina que la carga de la prueba compete a la Administración; así pues, en base a lo expuesto y analizado, se tiene que la culpabilidad es un principio transversal al procedimiento administrativo sancionador y al propio ejercicio del *ius puniendi*.

A pesar de lo manifestado, el mismo Consejo de Europa señala que si se cuenta con la aprobación de la persona interesada y acorde a la ley, los principios antes detallados pueden ser dispensados, siempre que se trate de casos de menor relevancia cuya sanción se limita a penas pecuniarias; empero, si la persona objeta la sanción o sanciones impuestas, se aplicarán todos los principios y garantías antes indicados.<sup>141</sup>

A efectos de clarificar la aplicación de lo ya mencionado, se debe atender a la jurisprudencia de la Corte de Estrasburgo en materia tributaria dentro del *Caso Janosevic Vs. Suecia*. El caso analizado tiene como antecedentes la investigación llevada a cabo por las autoridades tributarias de Estocolmo contra operadores de taxis, que arroja ciertas irregularidades en las declaraciones presentadas referentes al ejercicio fiscal 1994 por un contribuyente. En base a ello la autoridad administrativa tributaria respectiva procede a realizar el informe de auditoría con los hallazgos encontrados a fecha 1 de diciembre de 1995; el informe emitido contenía liquidación tributaria y se aparejaba la invitación al contribuyente para que formule las observaciones que creyera necesarias.

El contribuyente decide presentar las observaciones respectivas y se da continuidad al trámite instaurado, hasta que con fechas 22 y 27 de diciembre de 1995 la autoridad tributaria mediante resoluciones respectivas decide incrementar la obligación tributaria del sujeto pasivo por concepto de impuesto a la renta en 286.958 coronas suecas; por concepto de impuesto al valor agregado se eleva la cantidad en 192.866 coronas; y, por concepto de aporte patronal el aumento se determina en 253.783 coronas. A más de

---

<sup>141</sup> Council of Europe, *Recommendation N.º R (91) 1 of the Committee of Ministers to member states on Administrative Sanctions*, 2.

ello, por los errores detectados en las declaraciones del caso y, en ejercicio de facultades discrecionales, se aplica revisión a las cifras derivadas de la facturación y se determina estimación al alza, por lo cual se ordena al obligado tributario cancelar un recargo que va desde el 20 al 40% de la obligación principal recalculada, acorde al impuesto que se trate.

Solamente entre los adicionales, los intereses y recargos la suma ascendía a 1 millón 20 mil 300 coronas suecas (1'020.300), de las cuales los recargos se situaban en 161.261 coronas. El tiempo para el pago sobre el impuesto al valor agregado y las aportaciones patronales se estableció hasta el 5 de enero de 1996, mientras que para el impuesto a la renta se extendió hasta el 10 de abril de 1996.

Con fecha 8 de marzo de 1996, el contribuyente ingresa recurso de reconsideración ante la Administración Tributaria bajo el fundamento que la información utilizada para la determinación a la cual ha sido sujeto carece de exactitud, además del inminente riesgo de ser declarado en quiebra antes que las decisiones tributarias fuesen sometidas a control de legalidad por parte del tribunal competente; así las cosas, solicita la suspensión de la ejecución de las sumas ya liquidadas, pues ni los recursos judiciales ni el mismo recurso de reconsideración en sede administrativa, producían efectos suspensivos sobre las obligaciones tributarias a pagar.

A fecha 12 de mayo de 1996 la Administración Tributaria rechaza la solicitud del demandante de suspender la ejecución de cobro de las obligaciones pendientes de pago, ya que no había rendido garantía alguna. El contribuyente recurre ante el tribunal competente, en el sentido que es contrario al proceso equitativo el proseguir con la ejecución de cobro sobre las cantidades establecidas sin que estas hayan sido previamente revisadas por el tribunal de la materia y se exprese la obligación de cancelar los valores así determinados.

Con fecha 11 de julio de 1996, el Tribunal emite su decisión y acepta en todas sus partes la postura adoptada por la Administración Tributaria, ratifica que se han cumplido las formalidades del caso y que no procede el suspender la ejecución de cobro por cuanto no se ha rendido garantías para el efecto.

Inconforme con la postura del Tribunal, el contribuyente apela de la decisión con fecha 21 de mayo de 1997 y el tribunal de alzada niega la autorización para recurrir del fallo del inferior. Finalmente, con fecha 3 de noviembre de 1998, el Supremo niega la solicitud para recurrir la sentencia de apelación.

Como se puede deducir, en ningún momento se detuvo el procedimiento de ejecución de cobro sobre las obligaciones tributarias impuestas, por lo que a fecha 29 de

marzo de 1996, la Administración Tributaria solicita al tribunal del distrito se declare la quiebra del contribuyente, ya que hasta el 22 de marzo de marzo de 1996 las sanciones por demora se estimaban en 653.144 coronas suecas y los bienes que poseía a la fecha no eran suficientes para satisfacer las obligaciones tributarias y tampoco contaba con bienes embargables.

En todo momento el contribuyente dejó claro que el no rendir garantía para cesar la ejecución de cobro sobre las obligaciones tributarias no respondía a un tema de voluntad, sino que no contaba con los medios necesarios para hacerlo.

Para el año 1998 el administrador concursal informa que los vehículos pertenecientes al contribuyente fueron subastados antes que se declarare en quiebra y solo quedaba un vehículo alquilado sin valor residual; por lo restante, los bienes del sujeto pasivo constantes en la declaración de quiebra alcanzaban 8.880 coronas, pero la deuda ascendía ya a 1 millón 690 mil coronas (1'690.000). Sin activos que cubran la obligación, se dio por terminado el proceso de quiebra y la obligación prescribió a 31 de diciembre de 2001, esto es, cinco años posteriores a la fecha de vencimiento.

Para el año 1997 el tribunal respectivo condena por fraude fiscal sobre el IVA y un delito contable al contribuyente con 10 meses de prisión; la condena tuvo como base la información obtenida por la Administración Tributaria durante la inspección llevada a cabo a la sociedad de taxis, así como en los datos contenidos dentro de su declaración del impuesto a la renta.<sup>142</sup>

Las consideraciones de la Corte sobre los hechos detallados son los siguientes: como primer punto se tiene que los recargos tributarios se recogen dentro de la legislación tributaria, son impuestos por autoridades tributarias y pueden tener lugar bajo la consideración de responsabilidad objetiva, es decir, no considera ni dolo ni culpa para su aplicación; empero, el no considerar elementos subjetivos no implica de manera alguna que no se esté frente a sanciones de tipo penal; de hecho, existen recargos que sustituyen a los procedimientos penales con el fundamento de una mayor eficiencia para la Administración Pública dentro de la administración de justicia.

Se debe considerar entonces que el hecho de nominar a una exigencia de dinero como recargo no es tal si su naturaleza consiste en generar presión al contribuyente para que cancele sus obligaciones y/o castigar el incumplimiento de las mismas; esto es, no se está ante recargo sino una pena, por cuanto no se pretende compensar de forma pecuniaria

---

<sup>142</sup> Strasbourg Court, *Case of Janosevic v. Sweden*, application N.º 34619/97, decided May 5, 2003, pars. 8-25, ECLI:CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, <https://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-60628>.

los costes generados por el incumplimiento del obligado tributario debido a la conducta incurrida, sino se persigue reprimir, punir y disuadir la conducta que se ha materializado.

Como segundo punto se tiene la gravedad misma de la sanción tributaria, que a pesar de ser denominados recargos, pueden, como en el caso en mención, ser bastante significativos, o peor aún no existir límites cuantitativos máximos expresos para su imposición y el hecho de no acarrear prisión en caso de incumplimiento, no es factor que lo diferencie de la esfera penal de manera rotunda.<sup>143</sup>

A más de ello se debe considerar el tiempo dentro del cual se resuelve un procedimiento tributario, cuando las implicaciones pueden acarrear efectos perjudiciales para el contribuyente como es la quiebra en el caso en análisis. Un tiempo de tres años no parece razonable, toda vez que no se permitió suspender la ejecución del procedimiento de cobro cuando se impugnó liquidación emitida por la Administración Tributaria si no se presentaba garantía de forma previa, con lo cual, el procedimiento de cobro terminó mucho antes que un tribunal competente pudiera ejercer control de legalidad y determinar la responsabilidad del contribuyente para cancelar los valores establecidos por la Administración y, de hecho, se declara la quiebra del sujeto pasivo antes siquiera que el tribunal tuviera la oportunidad de pronunciarse sobre la solicitud de suspensión temporal de la ejecución de cobro;<sup>144</sup> razón por la cual se vulneró el derecho del contribuyente a poder acceder de manera efectiva a la justicia.

Sobre la liquidación de impuestos y recargos tributarios, la Corte considera que aunque los intereses de carácter financiero de los Estados prevean la posibilidad de aplicar normas estandarizadas y presunciones de derecho para ambos casos, debe hacerse énfasis que ello no habilita de manera alguna a establecer recargos de forma automatizada e inmediata, y deben tener mucho cuidado los Estados de no incurrir en privación de derechos, libertades e intereses de la persona de forma injustificada o desproporcionada, más cuando la decisión judicial puede ser contraria a los recargos que se han establecido y el reembolso que se haga no sea suficiente para regresar a la situación jurídica original al obligado tributario.<sup>145</sup>

Para cerrar el presente caso, sobre los recargos ya establecidos y el proceso penal que conlleva por tanto aplicación de las penas a las que haya lugar, no existiría problema alguno, siempre que el tribunal penal de primera instancia considere los recargos ya

---

<sup>143</sup> *Ibíd.*, 65-9.

<sup>144</sup> *Ibíd.*, 89-90.

<sup>145</sup> *Ibíd.*, 107-8.

establecidos a efectos de no sancionar dos veces a la persona,<sup>146</sup> esto es, se aplicará el método del descuento que como se señaló en las disposiciones del Consejo de Europa sobre derecho administrativo sancionador, consiste en detraer las sanciones ya impuestas de forma previa.

De vuelta al ámbito de DD. HH. en territorio americano, y como se dijo ya, el Pacto de San José de Costa Rica no realiza discriminación alguna al momento de aplicar el art. 8 de las garantías del debido proceso. De hecho, la Corte Interamericana ha sido clara al respecto al manifestar de forma expresa que los DD. HH. son el límite insalvable al ejercicio de los poderes públicos y toda actividad desarrollada por parte del Estado. En este orden de ideas, todo aquello que cause detrimento a los derechos que se reconocen en el Pacto de San José se halla viciado de ilicitud; tal premisa se extiende con mayor ahínco al ejercicio del *ius puniendi* del Estado, en el sentido que se ha de conceder y salvaguardar el goce y ejercicio de los derechos y garantías mínimas del debido proceso contenidas en el Pacto a todas las personas que se hallen inmersas en procesos o procedimientos que impliquen el ejercicio del poder sancionador estatal. No está por demás puntualizar que las autoridades públicas deben actuar con el respeto debido al ordenamiento jurídico en ejercicio de sus funciones.

Si se considera lo antes mencionado, no es extraño que la palabra judicial recogida en el Pacto de San José y el elenco de garantías pormenorizado en el artículo 8 no implique limitación estricta a la Función Judicial ni a la esfera jurisdiccional, muy por el contrario, se extiende a cualquier tipo de acto a través del cual el Estado pueda afectar de forma negativa los derechos de la persona, que incluye, entre otras, la materia laboral, civil, tributaria y demás; en otras palabras, todo acto que implique decidir sobre derechos y libertades de las personas requiere de las mismas garantías que se concedan a nivel de derecho penal, esto se debe a que si bien existe división de poderes, la función judicial no es la única capaz de decidir e incidir respecto de los derechos y libertades del ser humano, así como establecer obligaciones a este, por ello las disposiciones del debido proceso no resultan de aplicación privativa del poder judicial sino que engloba a todo ejercicio de poder que de forma material entrañen decisión jurisdiccional.<sup>147</sup>

---

<sup>146</sup> *Ibíd.*, 50.

<sup>147</sup> Corte IDH, “Sentencia de 31 de enero de 2001 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Tribunal Constitucional Vs. Perú*, 31 de enero de 2001, párrs. 68-71, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\\_71\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_71_esp.pdf).

Una vez determinado los parámetros generales de aplicación del debido proceso y el proceso equitativo, así como todo aquello que a sanciones penales, administrativas y tributarias refiere, a fin de dar continuidad al tema se torna indispensable analizar aquello que las Cortes de DD. HH. han establecido sobre cada uno de los principios y derechos del debido proceso.

### **2.1. Derecho a ser oído**

El derecho a ser oído comporta el acceso a tribunal o autoridad competente para que conozcan y resuelvan el caso, ello implica que cuenten con la capacidad para decidir sobre todo los aspectos de la materia que se presente a su consideración. Esto cobra especial relevancia en la esfera administrativa, cuando se presenta oposición a los actos emanados de la Administración Pública.<sup>148</sup>

El derecho a ser oído conlleva también que las personas interesadas sean oídas en todas las etapas del proceso o procedimiento, a efectos de formular todas las pretensiones y suministrar la prueba necesaria de la que se crean asistidos; pero no se agota con la presentación de pretensiones y prueba, sino que acarrea la obligación hacia la autoridad de analizar lo aportado en su totalidad y de forma responsable antes de emitir cualquier tipo de decisión.<sup>149</sup>

Aunque bien el derecho se denomine como “ser oído”, esto no debe conducir al equívoco de que todos los casos deberán llevarse de manera oral. Claramente existirán casos que requieran la intervención oral de las partes; sin embargo, también se satisface el derecho con la participación escrita que realicen las mismas, y en caso de requerir que el proceso o procedimiento se dé en forma oral en las fases pertinentes, deberá argumentarse de forma suficiente a efectos de justificar la necesidad de la oralidad.<sup>150</sup>

---

<sup>148</sup> Strasbourg Court, *Case of Spjorrong and Lönnroth v. Sweden*, application N.º 7151/75; 7152/75, decided September 23, 1982, pars. 86-7, ECLI:CE:ECHR:1982:0923JUD000715175 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57580>.

<sup>149</sup> Corte IDH, “Sentencia de 13 de octubre de 2011 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Barbani Duarte y Otros Vs. Uruguay*, 13 de octubre de 2011, párr. 120, [https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_234\\_esp.pdf](https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_234_esp.pdf).

<sup>150</sup> Corte IDH, “Sentencia de 5 de agosto de 2008 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Apitz Barbera y otros (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) Vs. Venezuela*, 5 de agosto de 2008, párr. 75, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_182\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_182_esp.pdf).

## 2.2. Principio de plazo razonable

El plazo razonable hace alusión a la duración total del proceso o procedimiento en desarrollo, desde el momento en que inicia hasta que se emita la resolución que ponga fin al mismo.<sup>151</sup>

La valoración de la razonabilidad gira en torno a cuatro aspectos: 1) la complejidad propia e inherente al asunto tratado; 2) la actividad procesal desplegada por el interesado que ha de ser valorada de forma positiva o negativa, esto es, las actuaciones materializadas por la persona que es parte del procedimiento o proceso han servido para impulsar el mismo o para dificultar su normal desenvolvimiento; 3) la conducta adoptada por las autoridades competentes, esto es, la diligencia debida que debe ser observada dentro del proceso o procedimiento en cuestión; 4) la afectación jurídica ocasionada a la persona que es sometida al proceso o procedimiento.<sup>152</sup>

La demora en el proceso o procedimiento en forma prolongada en el tiempo constituye ya una vulneración de las garantías del debido proceso.<sup>153</sup>

## 2.3. Derecho a resolución motivada

El derecho a la resolución motiva comporta protección sustantiva del derecho a la defensa, pues el mismo no es entendido únicamente como la posibilidad formal de presentar pruebas y alegatos, sino que estos sean valorados en pos de adoptar una resolución, cosa que se verifica en la motivación oportuna emitida por la autoridad competente. En este orden de ideas, la motivación es entendida como la justificación razonada que exterioriza la autoridad para llegar a determinada decisión; por tanto, la falta de motivación vicia el acto o sentencia emitido de arbitrariedad.<sup>154</sup>

## 2.4. Previsibilidad de la sanción

Este derecho tiene relación directa con la seguridad jurídica, así la Corte IDH ha establecido que la norma que contiene una sanción, de cara a la población en general,

---

<sup>151</sup> Corte IDH, “Sentencia de 15 de febrero de 2017 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Vásquez Durand y Otros Vs. Ecuador*, 15 de febrero de 2017, párr. 159, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_332\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_332_esp.pdf).

<sup>152</sup> Corte IDH, “Sentencia de 16 de febrero de 2017 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Favela Nova Brasilia Vs. Brasil*, 16 de febrero de 2017, párr. 218, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_333\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_333_esp.pdf).

<sup>153</sup> Corte IDH, *Caso Vásquez Durand y Otros Vs. Ecuador*, párr. 159.

<sup>154</sup> Corte IDH, “Sentencia de 21 de noviembre de 2007 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Chaparro Álvarez y Lapo Íñiguez Vs. Ecuador*, 21 de noviembre de 2007, párr. 107, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_170\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_170_esp.pdf).

debe ser accesible, esto es, poner la norma a disposición del público en general por los medios adecuados para su conocimiento; debe también ser precisa, es decir, ha de quedar claro cuál es la infracción y cuál la sanción que le apareja. Por último, la norma es previsible cuando cumple con precisión tal que permite a la persona saber cómo ha de manejarse en determinada situación. A más de ello, se añade un test de previsibilidad que cuenta con las siguientes tres directrices: “i) el contexto de la norma bajo análisis; ii) el ámbito de aplicación para el que fue creado la norma, y iii) el estatus de las personas a quienes está dirigida la norma”.<sup>155</sup>

## 2.5. Principio de presunción de inocencia

Este principio tiene dos vertientes a decir de la más alta corte de DD. HH. del territorio americano. La primera de ellas refiere al trato, que llama a conducirse respecto de la persona como inocente hasta el momento en que se establezca su culpabilidad dentro de un proceso que aporte todas las garantías debidas; por tanto, el Estado no puede ni debe tratar a una persona como condenada antes que la autoridad competente así lo haya determinado. La segunda vertiente por su parte compete al proceso o procedimiento mismo y a la carga de la prueba, que en líneas generales indica que la autoridad que dirime sobre la culpabilidad de la persona no debe partir con prejuicios o ideas predispuestas en el sentido que considere ya a la persona como infractora de las conducta que se le acusa; con ello en mente, la carga de la prueba recae en hombros de quien acusa, la prueba así provista debe ser plena y suficiente, a efectos de demostrar la culpabilidad de la persona más allá de toda duda razonable que, en caso de haberla, opera a favor de la persona sometida al proceso o procedimiento sancionador y viabilizará su absolución.<sup>156</sup>

## 2.6. Derecho a la defensa

Este derecho contiene varios principios y otros derechos que lo conforman, entre ellos destacan:

i) Derecho a ser informado en legal y debida forma, y sin demora, tanto de la acusación instaurada en su contra de manera previa a la realización del proceso o

---

<sup>155</sup> Corte IDH, “Sentencia de 1 de septiembre de 2011 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso López Mendoza Vs. Venezuela*, 1 de septiembre de 2011, párr. 199, [https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_233\\_esp.pdf](https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_233_esp.pdf).

<sup>156</sup> Corte IDH, “Sentencia de 15 de febrero de 2017 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Zegarra Marín Vs. Perú*, 15 de febrero de 2017, párrs. 122-3, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_331\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_331_esp.pdf).

procedimiento, como de todos los actos o actuaciones relevantes del proceso o procedimiento.<sup>157</sup>

ii) Derecho a no agobiar a la defensa, que se traduce en contar con el tiempo indispensable y los medios adecuados para ejercer la defensa, con lo cual, se debe permitir el acceso al expediente del proceso o procedimiento en contra de la persona.<sup>158</sup>

iii) Principio de contradicción e igualdad de armas, que entraña la garantía de intervenir dentro del análisis de la prueba,<sup>159</sup> así como aportar las pruebas necesarias y oponerse a las presentadas por la contraparte.<sup>160</sup>

iv) Derecho a contar con defensa técnica, esto es, contar con abogado a elección de la persona o, en su defecto, uno nombrado por el Estado, mismo que se hará cargo de la defensa de la persona cuando no hubiere asignado defensor en los tiempos respectivos, o careciere de los medios para hacerse con uno.<sup>161</sup>

v) Derecho a recurrir de la decisión ante órgano, tribunal o autoridad superior que no debe limitarse a la mera formalidad de instaurar un tribunal superior o denominar a una autoridad distinta a la que emitió la decisión sancionadora, ante quien aparentemente la persona tenga o pueda tener acceso, sino que la autoridad superior o el tribunal deben contar con plena competencia para conocer, decidir y, de ser necesario, revocar lo decidido por el inferior. Si el acceso al recurso es restrictivo o la autoridad no puede decidir sobre el fondo del asunto, no se da cumplimiento al derecho a recurrir del caso.<sup>162</sup>

## 2.7. Prohibición de autoincriminación

Como establece la Corte de Estrasburgo, el derecho de no autoincriminación y permanecer en silencio pertenece a normas de carácter internacional que son plenamente reconocidas y conforman también parte medular del debido proceso; esto es, los Estados no pueden menoscabar el principio y aducir que a su entendimiento no tiene tal alcance o

<sup>157</sup> Corte IDH, “Sentencia de 7 de septiembre de 2004 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Tibi Vs. Ecuador*, 7 de septiembre de 2004, párrs. 186-7, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_114\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_114_esp.pdf).

<sup>158</sup> Corte IDH, “Sentencia de 17 de noviembre de 2009 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Barreto Leiva Vs. Venezuela*, 17 de noviembre de 2009, párr. 54, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_206\\_esp1.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_206_esp1.pdf).

<sup>159</sup> *Ibid.*, 54.

<sup>160</sup> Corte IDH, “Sentencia de 22 de noviembre de 2005 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Palamara Iribarne Vs. Chile*, 22 de noviembre de 2005, párrs. 177-8, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_135\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_135_esp.pdf).

<sup>161</sup> Corte IDH, *Caso Tibi Vs. Ecuador*, párr. 191.

<sup>162</sup> Corte IDH, “Sentencia de 30 de mayo de 1999 (Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Castillo Petruzzi Vs. Perú*, 30 de mayo de 1999, párr. 161, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_52\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_52_esp.pdf).

no se aplica en determinados supuestos, pues esta prohibición se cumple o no se cumple. Ahora bien, este derecho revela la necesidad que el Estado plantee acusación contra una persona sin recurrir a pruebas que deriven de la coerción, coacción o cualquier medio de presión para quebrantar la voluntad de la persona que es sometida al ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Bajo la arista planteada, la imposición de multas por no presentar información dentro de un procedimiento de determinación tributaria vulnera el derecho en mención si la misma información fuere usada en proceso penal, o la multa a imponerse sea atribuible al ámbito penal, en el sentido que no se busca resarcir de forma pecuniaria a la Administración Tributaria por los costes generados a causa del incumplimiento del contribuyente, sino que se busca reprimir, castigar y disuadir la conducta del sujeto pasivo.<sup>163</sup>

## 2.8. Principio de *non bis in ídem*

La Corte de Estrasburgo ha determinado que la prohibición *non bis in ídem* comprende la negativa de procesamiento o juicio a una persona por un delito derivado de hechos idénticos o esencialmente iguales; busca además prohibir que los procedimientos penales que han arribado a una decisión final caracterizada por constituirse en *res iudicata*, se repitan, lo que implica no solo el hecho mismo de no ser sometido por duplicado a proceso o juicio dos veces, sino a no ser penado dos veces. Este principio engloba también a los procedimientos que no hayan dado como resultado una condena; en este orden de ideas son tres las garantías que contiene el principio bajo análisis: i) no ser sometido a proceso o procedimiento; ii) no ser juzgado; y, iii) no ser castigado dos veces.

Empero, destaca la Corte que pueden existir casos en los cuales autoridades distintas imponen sanciones diferentes en base a una misma conducta, cuando existe decisión definitiva, inclusive; pero con la salvedad que ambos casos deben ser complementarios y considerarse como un todo, que, para los efectos jurídicos pertinentes, deben gozar de “conexión suficientemente estrecha en base al fondo y al tiempo”. A pesar de lo dicho, en materia tributaria no se prohíbe instaurar de manera paralela procedimiento administrativo sancionador tributario y proceso penal por delitos contra la Administración Tributaria; sin embargo, cuando el procedimiento y el proceso sean

---

<sup>163</sup> Strasbourg Court, *Case of J.B. v. Switzerland*, application N.º 31827/96, decided August 3, 2001, pars. 63-71, ECLI:CE:ECHR:2001:0503JUD003182796 <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59449>.

llevados por diferentes autoridades, con su propia vía separada, adquirieren estado definitivo cada uno por separado, y si las sanciones derivadas de cada uno no se toman en consideración para su descuento, no se está ante un proceso y procedimiento complementario y armónico, sino ante dos totalmente diversos entre sí. Por ello, se deben considerar los siguientes elementos para calificar la “conexión suficientemente estrecha en base al fondo y al tiempo”, toda vez que la mera casualidad de llevarse dentro del mismo período temporal no es justificación suficiente que desvanezca el vicio *bis in ídem*, aunque no significa que no deba existir: 1) los procesos y/o procedimientos tratan la conducta en abstracto y en concreto, de forma complementaria y sus fines son complementarios, tal que se analizan los diferentes aspectos derivados la conducta socialmente lesiva que ha sido materializada por el presunto infractor; 2) La dualidad de procesos y/o procedimientos llevados a cabo tienen consecuencias previsibles tanto de forma jurídica como de forma fáctica sobre la misma conducta imputada; 3) La dualidad mencionada debe evitar en lo posible cualquier tipo de duplicidad tanto en la obtención de prueba como en la valoración de la misma; así las cosas, las autoridades han de trabajar de manera conjunta para salvaguardar que los hechos establecidos en un procedimiento sean utilizados también en el otro; 4) todas las sanciones impuestas deben ser consideradas como mecanismo de compensación, y que las sanciones en global se establezcan en uno y otro lado de manera proporcionada, a efectos de no imponer cargas excesivas en cabeza de la persona.<sup>164</sup>

## 2.9. Principio de publicidad

Acorde a la Corte IDH, el principio de publicidad tiene como finalidad desterrar prácticas por las cuales la justicia sea administrada en secreto. Así, se propende que las decisiones, el proceso en general y la información constante en el expediente sean verificados por las partes y la sociedad, con ello se da cumplimiento a los principios de transparencia e imparcialidad.<sup>165</sup> Vale decir que existen casos en los cuales la publicidad no puede ser aplicada en motivo de materia sensible como es materia de niñez y adolescencia, derecho de propiedad intelectual, etc.

---

<sup>164</sup> Strasbourg Court, *Case of A and B v. Norway*, applications N.º 24130/11 and 29758/11, decided November 15, 2016, pars. 101-34, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011 <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-168972>.

<sup>165</sup> Corte IDH, *Caso Palamara Iribarne Vs. Chile*, párr. 168.

## 2.10. Principios de legalidad e irretroactividad

Sobre estos principios, destaca la Corte que si bien el Pacto de San José no especifica las materias que acoge el artículo 9, sin duda son plenamente aplicables y exigibles en materia de derecho administrativo sancionador tributario. Recalca además todo lo expuesto en el presente trabajo investigativo, que tanto las sanciones administrativas tributarias como las sanciones penales son expresión del *ius puniendi* del Estado, y en más de una ocasión su naturaleza se asemeja mucho, es por esto que se aplica el principio de legalidad en toda su extensión a efectos de salvaguardar la seguridad jurídica,<sup>166</sup> por ello debe cumplirse con los parámetros ya vistos, que son: *lex scripta; prævia, certa, stricta* y no retroactiva excepto en las disposiciones favorables para el infractor.

Aunque la Corte establece también que la taxatividad puede ser un poco más ligera en materia administrativa sancionadora, a diferencia de lo que sucede en materia penal.<sup>167</sup> Pero debe dejarse en claro que la flexibilización de la taxatividad no significa bajo ningún concepto eliminarla o menoscabarla de manera tal que afecte a la persona y sus derechos, libertades e intereses.

Llegados a este punto, debe el lector echar en falta el principio de juez natural. Al respecto, debe puntualizarse que el no haberlo hecho constar en la presente investigación no responde a omisión o falta de cuidado sino a la esencia misma del principio, pues es juez solo aquella persona que cuenta con jurisdicción y competencia otorgados por la Constitución y la ley, por tanto, puede administrar justicia y hacer ejecutar lo juzgado, en síntesis, ejerzan función jurisdiccional.

Los funcionarios de la Administración Pública no son jueces, no ejercen función jurisdiccional sino administrativa, aunque sus decisiones en ocasiones materialmente sean jurisdiccionales; sin embargo, nunca serán jueces y el procedimiento administrativo sancionador en general y tributario en particular se lleva a cabo en sede administrativa, es por esta razón que en el capítulo primero se precisó que este principio se flexibiliza, más aún cuando se permite la delegación y avocación cuando el órgano administrativo cuenta con competencia expresa otorgada por el ordenamiento jurídico; empero, puede adaptarse el principio de juez natural, independiente e imparcial a la materia

---

<sup>166</sup> Corte IDH, “Sentencia de 5 de octubre de 2015 (Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso López Lone y Otros Vs. Honduras*, 5 de octubre de 2015, párr. 257, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_302\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_302_esp.pdf).

<sup>167</sup> *Ibíd.*, 257.

administrativa sancionadora tributaria con ciertos matices y las salvedades establecidas, como se verá más adelante.

A modo de cierre, se ha verificado que los principios del debido proceso son aplicables y exigibles en el derecho administrativo sancionador y la materia tributaria no es la excepción, aunque ciertamente existen asimilaciones para que estos principios sean plenamente aplicados.

Queda entonces hacer una breve aproximación sobre las particularidades del derecho administrativo sancionador tributario desde las decisiones de tribunales y cortes internacionales, así como las disposiciones normativas de países referentes en la materia para nutrir la investigación, y en el capítulo siguiente analizar la realidad ecuatoriana de forma integral.

Precisamente, el estudio de jurisdicciones tributarias internacionales que se presenta en apartados subsiguientes se funda en la necesidad de entender al tributo como fenómeno mundial, no ajeno sino transversal al ideal de justicia, como deja sentado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Con relación a los otros contextos revisados, el estudio de la jurisdicción norteamericana tiene su fundamento en el mismo Código Tributario ecuatoriano, pues con la visita de la misión Kemmerer a Ecuador, la normativa fiscal se impregna de una fuerte influencia estadounidense, misma que alcanza al ámbito tributario, razón por la que la justicia ecuatoriana cuenta con juzgados altamente especializados en derecho tributario, separados de la jurisdicción contencioso-administrativa. A más de ello, es importante analizar las particularidades de valoración sobre el ilícito tributario que el legislador norteamericano, así como el Supremo de ese país han definido a lo largo del tiempo.

En cuanto a la jurisdicción francesa, es menester su análisis por su marcada influencia en lo que a derecho administrativo se refiere, con énfasis en la figura del error y su tratamiento en el derecho administrativo sancionador en la esfera tributaria.

Como última jurisdicción, se tiene a la del Reino de España, que prodiga en análisis doctrinal, en fallos jurisprudenciales y en su propia estructuración normativa da cuenta de la viabilidad de establecer un procedimiento administrativo sancionador tributario independiente, así como de la convivencia armónica del *ius puniendi* del Estado con los derechos y garantías del contribuyente en sede administrativa.

### **3. Derecho administrativo sancionador tributario en el ámbito internacional**

Uno de los principios basilares que rige el Derecho tributario en su faz material es el de neutralidad fiscal, esto es, la tributación debe configurarse de manera tal que respete el principio de igualdad entre las distintas situaciones tributarias,<sup>168</sup> así como la equidad al considerar las particularidades entre las diversas manifestaciones de la actividad empresarial;<sup>169</sup> debe también propender a la neutralidad competitiva a fin de evitar alteraciones en el mercado e impulsar la libre competencia; finalmente, no debe incidir en las decisiones que adopten tanto el sector empresarial como la ciudadanía.<sup>170</sup> En esencia entonces, un impuesto que goce de neutralidad favorecerá la óptima asignación de medios de producción; por contraparte, si un impuesto crea alteraciones o distorsiones en el mercado puede desencadenar una variación en los precios y con ello cambios no deseados en la oferta y la demanda, tales cambios son medidos en relación con la existencia o no del impuesto en cuestión.<sup>171</sup>

Dos son las aristas que conforman la neutralidad: interna y externa. La primera trata acerca del tributo establecido y el mercado nacional en el cual se desenvuelve, la neutralidad entonces se coteja en la forma en la que se ha establecido el tributo, es decir, el hecho imponible, el gravamen, etc. Es importante destacar que un tributo correctamente configurado minimiza las distorsiones dentro del mercado, maximiza la eficiencia económica y el gravamen establecido no condiciona la actividad comercial entre los distintos actores que participan del mismo, por tanto, se conducirán en base a la maximización de utilidad o beneficio y no solamente por el tributo determinado. En este sentido se deben considerar las exenciones, los presupuestos de no sujeción y las deducciones que si carecen de imparcialidad podrían viciar la esencia misma del tributo, dado que tales beneficios pueden menoscabar ciertas actividades o a ciertos operadores, ello provoca anomalías en el mercado y condicionamiento económico. De igual forma los procedimientos en sede administrativa que determinan el tributo y todo el complejo formal de la obligación pueden derivar en supuestos de inaplicación, como ejemplo se tiene el IVA cuyo objetivo imponible es la renta consumida o gastada, si no se configura el mismo de forma adecuada pueden darse casos en los que no recaiga sobre el consumo

---

<sup>168</sup> José Manuel Macarro Osuna, “El Principio de Neutralidad Interna en el IVA (Internal VAT Neutrality)” (tesis doctoral, Università di Bologna - Alma Mater Studiorum, 2015), 53, [https://amsdottorato.unibo.it/6797/1/Macarro\\_Jose\\_tesi.pdf](https://amsdottorato.unibo.it/6797/1/Macarro_Jose_tesi.pdf).

<sup>169</sup> The Organization for Economic Cooperation and Development [OECD], *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD Publishing, Paris, 2014), 30, <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>.

<sup>170</sup> Macarro Osuna, “El Principio de Neutralidad Interna en el IVA (Internal VAT Neutrality)”, 53.

<sup>171</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 30.

final como es su naturaleza, sino que deba ser asumido como coste empresarial, pues la repercusión al consumidor final se halla limitada de forma total o parcial, la imposición entonces ya no recaería en el consumo en sí, sino en la actividad empresarial o en el volumen de negocios. Con todo lo dicho, la efectividad del IVA se liga directamente con la deducción y la repercusión del mismo.<sup>172</sup>

La segunda faceta de la neutralidad se proyecta al ámbito internacional o transfronterizo, esto es, la incidencia del tributo no solo se considera en el país en el cual se pone en vigencia, sino también con el resto de Estados. Claramente un tributo establecido de manera adecuada no debe afectar de forma negativa ni condicionar las actividades de comercio exterior; aquí, a diferencia de la neutralidad interna que se limita al estudio del tributo sobre los elementos que lo configuran como el hecho imponible, base imponible, etc., se observará las reglas de sujeción territorial, las de localización de actividades gravadas, a más de los ajustes que se haga a los elementos del tributo con miras a los sujetos pasivos no domiciliados en un Estado pero que realicen actividades para con este; y, los sujetos pasivos que realizan operaciones comerciales en el extranjero. Se tiene entonces que la neutralidad externa se materializa cuando los productos que se ofertan en el mercado interno y los productos importados se hallan sujetos a igual carga tributaria, con ello, el impuesto no se transforma en elemento que varíe la decisión de consumo. Es importante destacar que para alcanzar la neutralidad externa es menester que las normas de orden tributario de cada uno de los países que llevan a cabo operaciones de comercio exterior puedan manejarse de manera medianamente armónica.<sup>173</sup>

### **3.1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea**

El preámbulo presentado es de vital importancia por cuanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en más de una ocasión sobre derechos y garantías del contribuyente e imposición indirecta. Sobre el derecho a la defensa el TJUE ha sostenido que este es vital cuando la Administración Tributaria va adoptar un acto administrativo que resulte lesivo para los derechos, libertades o intereses de la persona, aunque también comprende los procedimientos de inspección tributaria. Así, el derecho a ser oído es parte fundamental del derecho a la defensa, esto es, que los interesados puedan proponer su punto de vista sobre el asunto que se trata de manera oportuna y

---

<sup>172</sup> Macarro Osuna, “El Principio de Neutralidad Interna en el IVA (Internal VAT Neutrality)”, 158-60.

<sup>173</sup> *Ibíd.*, 163-6.

previa a que la autoridad competente adopte la decisión del caso; ello permite que se considere todos los factores relevantes al asunto que se dirime, así como que el obligado tributario pueda sanear los errores en los que haya incurrido, a más de poner sobre la mesa particularidades sobre su situación personal que puedan incidir en la decisión, sea que en base a estas se limite su adopción, que no se adopte del todo, o varíe en el contenido de la misma.

Una de las aseveraciones más llamativas del Tribunal va a tono con lo manifestado por el Consejo de Europa y puesto de relieve en su debido momento, esto es que las autoridades, de forma general, no se hallan compelidas de oficio a permitir el acceso al expediente ni a remitir los documentos e información que ha servido de sustento para su decisión; empero, en materia tributaria, en lo que a inspección y determinación de la base imponible se refiere, el contribuyente debe contar con la posibilidad de que se le facilite todo lo antes mencionado, a petición de parte, claro está que también se debe considerar las restricciones de acceso a la información en razón de materia sensible y demás.

La controversia entonces tiene lugar cuando a pesar de que el obligado tributario ha solicitado a la autoridad respectiva que se le permita el acceso al expediente, la documentación y la información que ha sido utilizada para imponer obligaciones tributarias adicionales, esta ha denegado el acceso sin justa causa. La interrogante gira en torno a si se debe declarar la nulidad o no. Al respecto el TJUE sabe decir que si de haberse evitado dicha anomalía, es decir, de haberse permitido el acceso al expediente y demás documentos e información hubiere tenido lugar una decisión distinta, la nulidad debe ser declarada.<sup>174</sup>

En cuanto al tema específico del IVA, el Tribunal ha sido enfático al señalar que el derecho de deducción es parte fundamental del impuesto, y de manera general no puede ser limitado, se ejerce de manera inmediata sobre las cuotas IVA soportadas en las operaciones previas, dado que las deducciones son otorgadas con la finalidad de retirar el peso que recae a hombros del empresario por los valores devengados o cancelados en el desarrollo de sus actividades de índole económica, con ello, se garantiza la neutralidad de las cargas tributarias soportadas en ejercicio de operaciones económicas, independiente

---

<sup>174</sup> Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE], Sala Sexta, *Caso SC C.F. SRL Vs. Hacienda de Rumania*, C-430/19, Sentencia de 4 de junio de 2020, párrs. 28-37, ECLI:EU:C:2020:429 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?mode=LST&pageIndex=0&docid=226973&part=1&doclang=ES&text=&occ=first&cid=384245>.

del fin o resultado que derive de las mismas, siempre que tales operaciones se hallen sujetas al IVA.<sup>175</sup>

A pesar de ello, no ha lugar deducción alguna a título de IVA soportado cuando las operaciones sobre las cuales se funda el derecho a exigir deducción responden a prácticas abusivas, que son aquellas que persiguen la obtención de una ventaja fiscal contraria a los fines perseguidos por la norma. Para definir y probar su existencia, se debe contar con elementos objetivos suficientes que revelen que la finalidad esencial de las operaciones desplegadas consistía en hacerse con ventajas fiscales impropias. Una vez determinada tal finalidad, se redefinirá las operaciones, a efectos de restituir la situación a como hubiere sido de no verse afectada por el vicio derivado de prácticas abusivas.<sup>176</sup>

Bajo este orden de ideas, el Estado puede exigir que el obligado tributario se conduzca bajo el principio de buena fe<sup>177</sup> y tome las medidas que sean razonablemente exigibles para verificar que las actividades económicas que lleva a cabo no lo inmiscuyen en tramas de delitos tributarios; empero existen casos en los cuales el contribuyente no sabía ni podía saber que una actividad así realizada era parte de una cadena de eventos que configuran delitos de índole tributaria.<sup>178</sup>

Un ejemplo de ello se aprecia cuando un sujeto pasivo adquiere mercadería de otro y le extienden la respectiva factura. El hecho que la persona a la que se adquiere la mercadería no haya realizado el ingreso de las cuotas IVA por las ventas realizadas con anterioridad o de forma ulterior no debería afectar el derecho del adquirente que no sabía

---

<sup>175</sup> TJUE, Sala Tercera, *Caso Mahagében Kft y Peter Davis Vs. Dirección General Húngara de Impuestos y Aduanas*, C-80/11; C-124/11, Sentencia de 21 de junio de 2012, párrs. 38-9, ECLI:EU:C:2012:373,

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=571379>.

<sup>176</sup> TJUE, Gran Sala, *Caso Halifax y Otros Vs. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/2, Sentencia de 21 de febrero de 2006, párrs. 99, 1-3, ECLI:EU:C:2006:121 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=544596>.

<sup>177</sup> Sobre el principio de buena fe o *bona fide*, el maestro Juan Larrea Holguín lo define como el “comportamiento respetuoso del derecho y la equidad. Convicción subjetiva de obrar o estar dentro de lo permitido por la ley y lo que la honradez exige”. Juan Larrea Holguín, *Diccionario de Derecho Civil* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2006), 89. Esto es, la persona debe conducirse de manera tal, que respete las obligaciones contraídas, debe también, desplegar las actividades positivas para que, el acuerdo arribado entre las partes se cumpla, así pues, se debe evitar entorpecer el correcto desenvolvimiento de lo acordado, sea por acción u omisión.

<sup>178</sup> TJUE, Sala Segunda, *Caso Mecsek-Gabona Kft Vs. Dirección General Húngara de Impuestos y Aduanas*, C-430/19, Sentencia de 6 de septiembre de 2012, párr. 28-55, ECLI:EU:C:2012:547 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126421&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=557616>.

ni podía saber lo que sucede antes y después de la adquisición de bienes o servicios;<sup>179</sup> lo que es más, no se puede sancionar al obligado tributario en base a la intención de un sujeto pasivo distinto al que reclama el derecho de deducción, pues el actuar de buena fe y cumplir las exigencias razonables para verificar las operaciones da lugar a confiar en la legalidad de las mismas, sin el temor a perder el derecho a deducir las cuotas IVA soportadas, en suma, contar con seguridad jurídica. Al amparo de lo mencionado, cuando un contribuyente cumple todos los requisitos formales y aporta la documentación necesaria no pierde el derecho porque de manera posterior se declare la nulidad de pleno derecho del contrato por causa ilícita imputables a la otra parte.<sup>180</sup> Así las cosas, tampoco resulta lógico obligar a asumir al pago del IVA en bienes exentos si la persona adopta todas las providencias razonables y ha sido excluido de la participación en tramas de abuso de derechos o delitos tributarios, aun cuando de forma posterior se determine falsedad en la documentación no imputable a la persona que tiene derecho a la deducción.<sup>181</sup>

En igual sentido, no cabe denegar el derecho a las deducciones de las cuotas IVA soportadas por el sujeto pasivo solamente porque de forma posterior a las actividades económicas, la autoridad tributaria decide dar de baja el número de identificación tributaria, aun cuando se le dé efecto retroactivo.<sup>182</sup> Lo mismo aplica si el sujeto pasivo cumple los requerimientos para la deducción y la obligación de ingresar las cuotas IVA repercutidas. El no contar con más documentación que la factura no debería ser óbice en su derecho a deducción, cuando la documentación exigida al sujeto pasivo que solicita la deducción verse en el sentido de probar que el emisor de la factura de los bienes adquiridos es sujeto pasivo del IVA, que disponía de tales bienes y que además estaba en la capacidad de suministrarlos, o bien, que el proveedor ha cumplido sus obligaciones tributarias en materia del IVA, pues no corresponde al obligado tributario que reclama su

---

<sup>179</sup> TJUE, Sala Tercera, *Caso Optigen Ltd. y Otros Vs. Commissioners of Customs & Excise*, C-354/3; C-355/3; C-484/3, Sentencia de 12 de enero de 2006, párrs. 36-55, ECLI:EU:C:2006:16 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57306&pageIndex=0&doclang=ES&m ode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=565796>.

<sup>180</sup> TJUE, Sala Tercera, *Caso Axel Kittel y Recolta Recycling Vs. Estado Belga*, C-439/04; C-440/4, Sentencia de 6 de julio de 2006, párrs. 39-61, ECLI:EU:C:2006:446 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=ES&m ode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=570558>.

<sup>181</sup> TJUE, Sala Tercera, *Caso The Queen y Otros Vs. Commissioners of Customs & Excise*, C-409/4, Sentencia de 27 de septiembre de 2007, párrs. 43-68, ECLI:EU:C:2007:548 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63505&pageIndex=0&doclang=ES&m ode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=571522>.

<sup>182</sup> TJUE, *Caso Mecsek-Gabona Kft Vs. Dirección General Húngara de Impuestos y Aduanas*, párrs. 56-65.

derecho a deducción suplir las deficiencias de la Administración Tributaria ni abrogarse las funciones de la misma, es por ello que no debería impedirse que el sujeto reclame las deducciones a las que tiene derecho, siempre que cumpla los requerimientos materiales y formales para ejercer el derecho a deducción.<sup>183</sup>

Todo lo manifestado tiene una razón de peso, y es salvaguardar la seguridad jurídica y la neutralidad fiscal que no pueden ser restringidas por meras sospechas carentes de prueba plena y suficiente por parte de la Administración Tributaria que desvirtúen la realización efectiva de las actividades económicas que sirven de soporte para la emisión de la factura o facturas, sin ello no es plausible que se desconozca el derecho de la persona a deducirse los valores soportados a título de IVA, ya que nadie está llamado a suplir las actividades de control de los órganos estatales competentes y no se debe castigar al obligado tributario por acciones que en esencia, recaen sobre el Estado y la Administración Pública.<sup>184</sup>

En síntesis, el respeto a los principios sustanciales del derecho tributario implica que las sanciones impuestas respondan a un régimen de culpabilidad y no de responsabilidad objetiva o, peor aún, que las sanciones se amparen bajo la máxima de *versari in re illicita*.<sup>185</sup>

### 3.2. Estados Unidos de Norteamérica

Una de las particularidades que debe puntualizarse desde el inicio del presente apartado es que los Estados Unidos de Norteamérica no cuenta con un procedimiento administrativo sancionador tributario individual, esto es, dentro del Código de los Estados Unidos no se prevé un procedimiento especial para tramitar las infracciones y consecuentes sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Ahora bien, para entrar de lleno en materia es necesario analizar los derechos de los contribuyentes de los Estados Unidos de Norteamérica recogidos en su ordenamiento jurídico interno:

---

<sup>183</sup> TJUE, *Caso Mahagében Kft y Peter Davis Vs. Dirección General Húngara de Impuestos y Aduanas*, párr. 66.

<sup>184</sup> TJUE, *Caso SC C.F. SRL Vs. Hacienda de Rumania*, párrs. 38-49.

<sup>185</sup> Esta máxima de la esfera penal tiene origen en la Edad Media e implica que la persona que incurre en conducta ilícita responde por todas las consecuencias que derivan de la misma, aunque no hubieren sido buscadas, queridas, previstas ni previsibles. Como expone el tratadista español Cerezo Mir, este principio obliga sin que haya lugar a oposición o duda, que una persona ha actuado con dolo o culpa, aun cuando ni siquiera se esté ante una infracción leve. José Cerezo Mir, “El ‘Versari in re illicita’ en el Código Penal Español”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 5, N.º 1 (1962), 47, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2781748.pdf>.

Tabla 4  
**Carta de Derechos del Contribuyente de los Estados Unidos de Norteamérica**

<b>Derecho a ser informado</b>	Los contribuyentes tienen derecho a conocer todo lo necesario para dar cumplimiento a las leyes fiscales. En igual sentido, tienen derecho a recibir explicaciones claras acerca de las leyes, los procedimientos entablados por el IRS sobre todos los formularios, instructivos, publicaciones, notificaciones, avisos y correspondencia fiscal. Tienen derecho también a ser informados de las decisiones adoptadas por el IRS sobre sus declaraciones de impuestos y recibir explicaciones claras respecto de los resultados obtenidos.
<b>Derecho a recibir servicios de calidad</b>	Los contribuyentes tienen derecho a recibir asistencia rápida, cortés y profesional en las relaciones que establezcan con el IRS; la asistencia que se brinde deberá ser proporcionada en un lenguaje fácil de entender; tienen derecho a recibir por parte del IRS, comunicaciones claras y de fácil comprensión; y, a hablar con un supervisor para dar a conocer acerca de servicios inadecuados.
<b>Derecho a pagar solamente la cantidad correcta de impuestos</b>	Los contribuyentes tienen derecho a pagar únicamente el importe de impuestos legalmente debidos, esto incluye intereses y sanciones; de igual manera, tienen derecho a que el IRS aplique los pagos respecto de los impuestos de forma correcta.
<b>Derecho a impugnar la postura del IRS y a ser oído</b>	Los contribuyentes tienen derecho a objetar y proveer documentación adicional en respuesta a acciones instauradas por el IRS o acciones formales del mismo órgano; para que este considere las objeciones y documentación facilitada de manera oportuna, ágil y justa; además, a recibir respuesta en caso que el IRS no concuerde con su postura.
<b>Derecho a recurrir las decisiones del IRS ante Tribunal independiente</b>	Los contribuyentes tienen derecho a proponer recurso administrativo justo e imparcial contra la mayoría de decisiones adoptadas por el IRS, inclusive las sanciones; el derecho comprende el recibir respuesta escrita que contenga la decisión de la Oficina de Apelaciones. Además de ello y en general, los contribuyentes cuentan con el derecho de elevar el caso a los tribunales.
<b>Derecho a obtener a una resolución</b>	Los contribuyentes tienen derecho a conocer el plazo máximo con el que cuentan para impugnar las decisiones del IRS; y también, el plazo concedido a dicho órgano para auditar un año fiscal específico o recaudar la deuda tributaria. Los contribuyentes tienen el derecho a conocer cuando el IRS ha finalizado una auditoría.
<b>Derecho a la privacidad</b>	Los contribuyentes tienen derecho a que cualquier investigación o medida coercitiva adoptada por el IRS se adecue a la ley y no sea intrusiva más allá de lo mínimo indispensable, que se respete todos los derechos del debido proceso, protección de búsqueda e incautación inclusive; y proveerá, cuando la ocasión lo amerite, audiencia dentro del debido proceso de recaudación.
<b>Derecho de confidencialidad</b>	Los contribuyentes tienen derecho a esperar que cualquier tipo de información que facilite al IRS no será relevada a no ser que cuenten con autorización del sujeto pasivo o la ley lo autorice. Tienen también el derecho a esperar que se adopten las medidas apropiadas contra los empleados, quienes preparen declaraciones de impuestos y demás personas que revelen o utilicen indebidamente, información de las declaraciones del contribuyente.
<b>Derecho a contar con un representante</b>	Los contribuyentes tienen derecho a contratar un representante autorizado a su elección, para representarlo en las relaciones con el IRS; tienen también, derecho a buscar asistencia de clínicas para contribuyentes de bajos recursos, si no pueden costear un representante.
<b>Derecho a un sistema impositivo justo y equitativo</b>	Los contribuyentes tienen derecho a que el sistema impositivo considere los hechos y circunstancias que pudieren afectar a sus obligaciones subyacentes, a su capacidad de pago o la capacidad para facilitar la información oportunamente, tiene en igual sentido, derecho a recibir asistencia del Servicio de Defensoría del Contribuyente si atraviesa por

---

dificultades económicas o en caso que el IRS no haya resuelto cuestiones fiscales de manera adecuada y oportuna a través de sus canales normales.

---

Fuente: The United States of America [USA]. *Taxpayer Bill of Rights*. Internal Revenue Service [IRS]. Taxpayer advocate service, accessed October 29, 2024. <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>  
Elaboración propia.

En la misma línea de lo manifestado, si el Código de los Estados Unidos no prevé un procedimiento especial para valorar las infracciones cometidas, de haberlas se las impone dentro del procedimiento de examinación o auditoría.

Tales procedimientos inician con la selección que puede darse de dos maneras: La primera mediante uso de software para identificar las declaraciones que contienen errores en las cantidades presentadas. Actualmente se utilizan tres programas, vale decir que el análisis no se restringe a las declaraciones presentadas recientemente, sino que comprende las declaraciones presentadas con anterioridad y ciertos asuntos derivados de proyectos de *Compliance*. La segunda forma consiste en acudir a fuentes de información externa que muestran que una declaración puede contener cantidades erróneas, una de las particularidades que debe tenerse muy en cuenta son las fuentes externas que no solo se limitan a terceros que mantengan o hayan mantenido operaciones económicas con el sujeto pasivo sometido a auditoría, sino que abarcan a muchas otras fuentes bastante diversas, valga la pena decir, entre ellas se destacan pero no se limitan a: periódicos, registros públicos y personas en general. La información así obtenida será depurada para establecer si la misma es precisa y confiable; y, en caso de serlo, podrá ser utilizada por el IRS para seleccionar una declaración o declaraciones que serán estudiadas mediante procedimientos de auditoría correspondientes.<sup>186</sup>

Una vez culminada la etapa preparatoria para la auditoría se extiende la respectiva comunicación al contribuyente, vía mail o teléfono, que su declaración o declaraciones de impuestos han sido seleccionadas para ser auditadas por el IRS, así como los registros que requiere para el efecto; y, de ser necesario, se convocará a entrevista, algo similar a una audiencia pero menos formal. Se deja claro al contribuyente que el procedimiento de auditoría será mucho más sencillo si compila la información necesaria y suficiente de manera oportuna, es decir, antes de cualquier entrevista. Cualquier propuesta de cambio en torno a las declaraciones serán expuestas y explicadas al contribuyente o su representante autorizado para que este tenga claro las razones por las cuales se deben realizar variaciones, y el contribuyente tiene derecho a preguntar sobre todo aquello que

---

<sup>186</sup> The United States of America [USA], *Your rights as a taxpayer*, Internal Revenue Service [IRS], Publication 01, Rev. 9-2017, October, 2017, 2, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>.

no le haya quedado claro, es justamente en esta parte donde proceden las deliberaciones entre el funcionario del IRS y el contribuyente o su representante sobre las rentas sujetas a imposición y el cumplimiento o incumplimiento de obligaciones. Sobre la tramitación del procedimiento, se observará las disposiciones de las normas tributarias contenidas en el Código de Rentas Internas, las regulaciones expedidas por el Departamento del Tesoro y demás preceptos jurídicos de normas; procedimientos que versan sobre leyes tributarias y decisiones judiciales aplicables al caso. Se deja a salvo la posibilidad del IRS de aplicar interpretaciones sobre la ley adoptadas con anterioridad sobre casos similares, incluso si el caso no se hubiere ganado. Por último, una vez determinadas las rentas gravadas las partes pueden llegar a un acuerdo de pago o el contribuyente puede impugnar la decisión del IRS.<sup>187</sup>

No está por demás recalcar que el instaurar un procedimiento de auditoría no indica necesariamente que la persona haya cometido errores o alguna clase de infracción; de hecho, el sujeto pasivo puede haber sido seleccionado al azar, por tanto, el procedimiento puede o no resultar en mayor valor a cancelar por concepto de impuestos; puede también finalizar sin cambio alguno; y, en el mejor de los casos, puede haber lugar a una devolución en favor del contribuyente.<sup>188</sup>

Sobre las sanciones en sí, dentro del Código de los Estados Unidos de Norteamérica, el título vigesimosexto de Rentas Internas § 6651 y siguientes, trata sobre las infracciones, que en general se dividen en civiles<sup>189</sup> y penales. Las civiles se traducen en un determinado importe de dinero que el sujeto pasivo debe cancelar por daños pecuniarios causados por el incumplimiento de las obligaciones o deberes; mientras que las de orden penal tratan ya sobre delitos tributarios. Sea como fuere, las sanciones que pueden aplicarse son recargos, intereses y multas en sí; más, en este punto es menester poner de relieve que si bien USA no cuenta con procedimiento administrativo sancionador tributario individual, esto no implica bajo ningún concepto que se limite a la simple inobservancia de la norma o, peor aún, *versari in re illicita*; de hecho, la misma § 6651 determina que las sanciones civiles no procederán cuando el contribuyente cuenta

---

<sup>187</sup> USA, *Examination of Returns, Appel Rights, and Claims for Refund*, Internal Revenue Service [IRS], Publication 556, Rev. September 2013, Cat. N.º 15104N, 4, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>.

<sup>188</sup> USA, *Your rights as a taxpayer*, 2.

<sup>189</sup> Una de las particularidades de las sanciones civiles del sistema jurídico norteamericano y del *Common Law* es que incluyen, a grandes rasgos, lo que en el Derecho Continental Europeo se comprenden como sanciones administrativas.

con causa razonable, esto es, ha actuado de buena fe y no existe deliberada negligencia en su conducta.<sup>190</sup>

No existe una definición específica de qué es la causa razonable, pero sí se considera que lo razonable es aquello que se espera en determinada situación o lo que es aceptable, en este caso se parte del supuesto en cómo hubiese actuado una persona o las conclusiones a las cuales hubiese arribado bajo las mismas circunstancias y condiciones, por lo cual, se considerará los esfuerzos realizados por el sujeto pasivo para facilitar información veraz a la Administración Tributaria, así como también el esfuerzo que hizo por cumplir sus obligaciones y demás deberes para con el fisco.

Señala el mismo IRS que la causa razonable se valorará caso a caso en relación con todos los hechos y circunstancias que rodean la situación analizada, pero es inaplicable en sanciones por impuestos estimados.<sup>191</sup>

En cuanto a las sanciones de orden penal en la §6662 el legislador norteamericano requiere la existencia de negligencia o el hacer caso omiso de la norma jurídica o, bien, error, exageración, infravaloración o sobrevaloración sustanciales o significativas; también se contemplan los casos en los cuales no existe sustancia económica y similares, además de las incoherencias en la base patrimonial. Para los fines legales respectivos, el literal c) de la misma sección define a la negligencia como el no realizar un intento razonable por cumplir las disposiciones legales que le son aplicables; por otra parte, el hacer caso omiso implica la falta de cuidado, temeridad u omisión intencional.<sup>192</sup> Al tenor de lo establecido en la §6751 del mismo cuerpo legal, las sanciones comprenden cualquier valor que se añada al impuesto o monto adicional que se aplique.<sup>193</sup>

Para concluir este apartado, es importante analizar las decisiones de la Corte Suprema de los Estados Unidos sobre la interpretación de la ley tributaria por parte del contribuyente. El caso en cuestión versa sobre las actuaciones llevadas a cabo por el peticionario señor John L. Cheek quien fungía como piloto para la aerolínea estadounidense *American Airlines* desde el año 1973, mismo que cumplió sus obligaciones tributarias y deberes sobre el impuesto a la renta federal hasta el año 1979, más los años subsiguientes dejó de cumplir ambas exigencias; lo que es más, las

---

<sup>190</sup> USA, *Internal Revenue Code*, United States Congress. U.S. House of the Representatives. Office of the Law Revision Counsel, § 6651, accessed October 30, 2024, <https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim>.

<sup>191</sup> USA, *Penalty relief for reasonable cause*, Internal Revenue Service [IRS], Pay, Penalties, accessed October 31, 2024, <https://www.irs.gov/payments/penalty-relief-for-reasonable-cause>.

<sup>192</sup> USA, *Internal Revenue Code*, § 6662.

<sup>193</sup> *Ibid.*, § 6751.

solicitudes de deducciones sobre las retenciones practicadas por su empleadora fueron en aumento hasta acumular 60 solicitudes de deducciones; y, en los períodos fiscales entre 1981 a 1984, indicó en el formulario respectivo que las cantidades que percibía a título de remuneración por su trabajo se constituían como ingresos exentos, por lo que su empleadora retuvo una cantidad menor a la que debía; planteó además solicitudes para que los valores retenidos por su empleadora en el período fiscal de 1982 le sean devueltos, sin éxito. Vale decir que en todos los períodos fiscales bajo análisis del IRS, el contribuyente superaba ampliamente los valores mínimos establecidos en la ley para presentar la respectiva declaración de impuestos. A la luz de los hechos relatados, el sujeto pasivo fue imputado de 10 cargos por delitos de índole tributaria, entre los que figuraban el no presentar las declaraciones de impuesto a la renta federal de forma deliberada y evasión tributaria, delitos que se circunscriben dentro de la doctrina del dolo en tanto intencionalidad.<sup>194</sup>

En resumen, la justificación del sujeto pasivo de la obligación tributaria versaba en que la ley así establecida era inconstitucional, pues según seminarios que recibió en un grupo X formado por abogados, estos sostenían que las leyes tributarias eran inconstitucionales<sup>195</sup> y su fundamento era la decimosexta enmienda a la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica que determina de forma expresa la facultad del Congreso para establecer y recaudar impuestos sobre la renta, independientemente de la fuente que provengan, sin necesidad de prorratearlo entre los 50 Estados ni requerir censo o listado enumerativo alguno.<sup>196</sup>

A pesar que la Constitución y los fallos de la Corte Suprema son bastante claros para un tributarista, los abogados que conformaban el grupo al que acudía el Sr. Cheek sostenían como primer punto que él no se subsumía dentro de la figura de contribuyente conforme a las leyes de la materia y que los sueldos y salarios no se hallaban sujetos a

---

<sup>194</sup> USA, The Supreme Court of United States, *Case Cheek v. United States*, decided January 8, 1991, 498 U.S. 192, 194, <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep498/usrep498192/usrep498192.pdf>.

<sup>195</sup> Cabe señalar que para el año de 1916 el Supremo de los Estados Unidos de Norteamérica ya declaró la constitucionalidad de la imposición sobre la renta de las personas físicas o naturales a nivel federal. USA, The Supreme Court of United States, *Case Brushaber v. Union Pacific Railroad Company*, decided January 24, 1916, 240 U.S. 1. <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep240/usrep240001/usrep240001.pdf>.

<sup>196</sup> “The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.”. USA, *Constitution of the United States*, United States Congress, Constitution Annotated, Sixteenth Amendment, accessed November 1, 2024. <https://constitution.congress.gov/constitution/amendment-16/>.

gravamen; además aducían que la 16ª enmienda constitucional no positivizaba expresamente la facultad para que el Congreso pueda imponer gravamen a la renta de las personas naturales o físicas;<sup>197</sup> y, como segundo punto, que no se establecía textualmente que los salarios sean tributables, sino que, a su entender, la definición de renta se limitaba a las ganancias y beneficios derivados de las actividades económicas y similares, a tal punto que un abogado extendió escrito firmado en el cual sostenía las aseveraciones vertidas por el Sr. Cheek y las respaldaba.<sup>198</sup> No está por demás decir que la enmienda en cuestión es diáfana al disponer que se establecerán impuestos sobre la renta, cualquiera sea la fuente de la cual provenga, y el error yace precisamente en confundir fuente de la renta con el tipo de renta, en todo caso, la doctrina indica que la renta del trabajo y la renta mixta son sujetas a gravamen.

Como es lógico, el IRS proyectó la acusación en el sentido que el contribuyente sabía sus obligaciones y deberes para con la Administración Tributaria, por ello las cumplió hasta el año 1979, pero de forma posterior y a pesar de saber ya de antemano tales obligaciones y deberes y conocer además las implicaciones que acarrea su incumplimiento, decidió dejar de cumplir lo que de él se requería; por tanto, había intencionalidad y el alegar la inconstitucionalidad de la norma no desvanecía la existencia de la intencionalidad del obligado tributario, mas, si se considera que la interpretación de la norma no es racional ni razonable.

A pesar de los alegatos del IRS, el Supremo Norteamericano considera que en casi todas las esferas del derecho es plenamente aplicable el antiguo adagio que reza que el desconocimiento de la ley no justifica su inobservancia y, de hecho, se presume que la ley es conocida; sin embargo, en el campo tributario las cosas no son tan simples como parecen a primera vista, ya que la proliferación de estatutos, regulaciones y demás cuerpos jurídicos dificultan al ciudadano promedio conocer y comprender de forma efectiva cuál es el real alcance de los deberes y obligaciones establecidos dentro de la norma jurídica,<sup>199</sup> por esta razón las sentencias del Supremo se han pronunciado en el sentido que la conducta criminal es aquella que deriva de la intencionalidad. Bajo este orden de ideas, la voluntad del Legislador no era que los malentendidos producidos de buena fe en materia tributaria por parte de la persona sean automáticamente calificados de conducta criminal, pues la intencionalidad criminal entraña un propósito dañino en sí y se basa en

---

<sup>197</sup> USA, The Supreme Court of United States, *Case Cheek v. United States*, 195.

<sup>198</sup> *Ibíd.*, 196.

<sup>199</sup> *Ibíd.*, 199-200.

motivos malintencionados.<sup>200</sup> Y ciertamente, el ordenamiento tributario es bastante complejo a tal punto de generar incertidumbres hasta en los contribuyentes que más desean dar fiel cumplimiento a sus obligaciones,<sup>201</sup> por ello, la ley no debe sancionar las diferencias de opinión honestas o errores inocentes de buena fe en los que se pudiere incurrir a pesar de ejercer un cuidado razonable.<sup>202</sup>

El Sr. Cheek, por su lado, sostiene que los tribunales inferiores no consideraron la buena fe en la interpretación de la norma, tal que lleve a concluir a la persona que no está ante un ilícito, sino que solicitaban que la interpretación sea razonablemente objetiva. Sobre esta particularidad el Supremo advierte que lo que ha de probarse es que la ley impone un deber y/u obligación al presunto infractor, que el presunto infractor conocía tal deber y/u obligación; y, que la transgresión fue realizada de forma voluntaria e intencional. Ahora, la buena fe se desvanece cuando se prueba que la persona era consciente del deber y/u obligación que tiene por ley, y que conocía los pasajes de la ley que imponen tal deber y/u obligación, o los reglamentos o decisiones judiciales que se oponen a la interpretación presentada. También pueden considerarse las resoluciones autorizadas emitidas por la Administración Tributaria o los contenidos de los mismos formularios que indiquen claramente que los sueldos y salarios debían declararse como renta; en síntesis, el conocimiento y la creencia son cuestiones que incumben al investigador y mientras más claras sea las creencias y los mal entendidos, más altas son las probabilidades de que se trate de una simple inconformidad con los deberes y obligaciones establecidos por ley. Añade de manera final el Supremo que una persona puede no estar de acuerdo con las disposiciones de una norma, pero existen también mecanismos legales para oponerse a ella y están dispuestas en el ordenamiento jurídico, pues en el abstracto mental están presentes las dos alternativas, el estar en lo correcto pero también el equivocarse; cosa distinta es el no conocer o de buena fe incurrir en errores.<sup>203</sup> Por ello, que la creencia sea razonablemente objetiva o no, es indiferente para determinar la intencionalidad. Es por tal razón que el Supremo da de baja la decisión del Tribunal de

---

<sup>200</sup> USA, The Supreme Court of United States, *Case United States v. Murdock*, decided December 11, 1933, 290 U.S. 389, 395-6, <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l/usrep/usrep290/usrep290389/usrep290389.pdf>.

<sup>201</sup> USA, The Supreme Court of United States, *Case United States v. Bishop*, decided May 29, 1973, 412 U.S. 346, 360, <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l/usrep/usrep412/usrep412346/usrep412346.pdf>.

<sup>202</sup> USA, The Supreme Court of United States, *Case Spies v. United States*, decided January 11, 1943, 317 U.S. 492, 496, <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l/usrep/usrep317/usrep317492/usrep317492.pdf>.

<sup>203</sup> *Ibíd.*, 201-7.

Apelaciones y devuelve el caso al tribunal *a quo*, a efectos que resuelva la litis con las consideraciones establecidas.

Ahora bien, a más de la esencia misma de la conducta digna de sanción, resulta relevante añadir las consideraciones respecto del principio de *non bis in ídem*, denominado como *Double Jeopardy* en el ordenamiento jurídico estadounidense, cuyo contenido es de rango constitucional como se desprende de la 5ª enmienda.<sup>204</sup> Debido a ello, el Supremo de los Estados Unidos de Norteamérica determina que, el *double jeopardy* se halla conformado por tres ámbitos de protección constitucional, que son: 1) Protección para no ser procesado por segunda ocasión por el mismo ilícito posterior a su absolución; 2) Protección para no ser procesado por segunda ocasión por el mismo ilícito, después que haya sido condenado; 3) Protección para no sufrir múltiples castigos derivados del mismo ilícito.<sup>205</sup>

La cuestión es bastante clara cuando se reduce a la jurisdicción penal, pero se complejiza cuando se añade las sanciones denominadas como civiles en la normativa norteamericana, nace entonces la duda sobre si este principio alcanza a las sanciones extrapenales o se limitan solamente a los castigos en ámbito penal; particular que ha sido despejado por el Supremo en el sentido que, pueden converger la imposición sanciones penales y civiles pero existen parámetros para su procedencia, como primera consideración se debe tomar en cuenta la proporción misma de la sanción impuesta, dado que, aunque en inicio la sanción considerada como civil a ojos de USA, no tiene un tinte punitivo, puede adquirir tal rango si se separa de los daños sufridos así como de los gastos incurridos por la Administración, es decir, debe existir una “relación racional” entre las pérdidas reales que ha tenido que soportar la Administración y los gastos en los que ha debido incurrir para poder reparar el detrimento del que ha sido objeto, bajo este orden

---

<sup>204</sup> “No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation.”. USA, *Constitution of the United States*, United States Congress, Constitution Annotated, Fifth Amendment, accessed January 25, 2025, <https://constitution.congress.gov/constitution/amendment-5/>.

<sup>205</sup> USA, The Supreme Court of United States, *Case North Caroline v. Pearce*, decided June 23, 1969, 395 U.S. 711, 717, <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep395/usrep395711/usrep395711.pdf>.

de ideas, toda sanción que no guarde relación alguna o sobrepase los dos supuestos mencionados, será considerado como doble punición.<sup>206</sup>

Como conclusión general aplicable al derecho administrativo sancionador tributario en tanto ejercicio del *ius puniendi* del Estado se tiene que el volumen y la complejidad de la normativa jurídica tributaria en un Estado puede llevar a cometer errores en la interpretación de la norma o su alcance; así las cosas, los errores de buena fe y las divergencias en cuanto opiniones honestas respecto de la norma jurídica no deben ser sancionadas, más cuando ha mediado cuidado razonable; a más de ello, la Administración ha de cuidar que el monto de sanciones atribuibles a intereses y recargos que se establezcan en contra del obligado tributario, mantengan su naturaleza resarcitoria, caso contrario se afectaría el principio de *non bis in ídem* si se sanciona también el mismo ilícito en esfera penal tributaria, pues existe prohibición de punir más de una vez el ilícito cometido por la persona.

### 3.3. Francia

En cuanto a la República Francesa, no contempla en su ordenamiento jurídico un procedimiento administrativo específico a efectos de valorar una infracción tributaria de índole administrativa e imponer la sanción respectiva. Lo que sí se considera son procedimientos de rectificación detallados en el artículo L54B y siguientes del Libro de Procedimientos Fiscales de la República Francesa, a saber: Procedimiento de rectificación contradictorio; procedimiento de regularización; procedimientos especiales que comprenden los casos de abuso del derecho, de determinación de la renta imponible mínima a tanto alzado en base al estilo de vida del contribuyente,<sup>207</sup> y el de rectificación

---

<sup>206</sup> USA, The Supreme Court of United States, *Case United States v. Halper*, decided May 15, 1989, 490 U.S. 435, 438-52. <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep490/usrep490435/usrep490435.pdf>.

<sup>207</sup> Este procedimiento bastante peculiar se da por disposición expresa contenida en el Código General de Impuestos de la República Francesa, el cual habilita al órgano respectivo de la Administración Pública para proceder a la rectificación cuando lo declarado por el contribuyente no corresponda con el estilo de vida que lleva, es decir, no es lógico que declare en 0 o una cuantía irrisoria y, a pesar de ello, lleve una vida de lujos y excesos no acorde con sus ingresos o escala social. Desde el punto de vista impositivo, tal actuación por parte del obligado tributario no tiene sustento pues si bien no todo ingreso es renta, tampoco se habilita al contribuyente para asumir que todo ingreso es exento. Bajo este orden de ideas, el legislador francés ha provisto de un listado bastante detallado sobre aquellas cosas que indican de forma clara, un desfase entre ingresos y estilo de vida, muchos de ellos se dirigen más al campo netamente suntuario, como es el caso de caballos pura sangre o trabajadores que no son destinados al ejercicio de una profesión, etc.; aunque es bastante razonable al considerar el caso de los empleados domésticos, pues no servirá como indicador para aumentar la renta imponible el contar con un empleado, o incluso un segundo empleado si el número de personas que viven bajo el mismo techo superan los 4 integrantes que sean adultas mayores o a su vez, padezcan alguna enfermedad. Aunque también, siempre puede el contribuyente demostrar que sus ingresos le permiten costear el estilo de vida que ostenta, o bien que se ha valido de

del fideicomiso. Se tiene también los procedimientos de imposición de oficio dentro del artículo L65 y siguientes del mismo cuerpo legal.

En cuanto a las sanciones aplicables en esfera del derecho administrativo sancionador tributario, se hallan pormenorizadas en el Código General de Impuestos en el artículo 1728 y siguientes; las multas en cuanto a los impuestos directos y similares se hacen constar en el artículo 1759, en ningún caso deben ser confundidas con las sanciones penales propiamente dichas, que se encuentran en los artículos 1741 y 1771.

Ahora, en cuanto al ejercicio de la facultad de control por parte de la Administración, esta debe respetar los derechos del contribuyente conforme se determina en el artículo L47 del Libro de Procedimientos Fiscales, que señala de forma expresa en cuanto a las verificaciones realizadas por el órgano estatal competente que no se puede dar inicio a un examen contradictorio respecto de la situación tributaria en materia de impuesto a la renta de una persona natural, así como en los casos de auditoría contable o examen contable sin que previamente se haya dado aviso en legal y debida forma a la persona del procedimiento que se instaura. A más de ello, es necesario hacer hincapié en el inciso tercero del mismo artículo, pues este exige que el aviso comunique sobre la carta de derechos y obligaciones del contribuyente.<sup>208</sup>

La Carta de Derechos y Obligaciones del Contribuyente francesa es bastante diferente a la versión estadounidense presentada al lector en el acápite anterior, pues mientras la carta americana establece los derechos y los desarrolla de manera puntual, la carta francesa comprende una breve explicación de los procedimientos, así como los tiempos con los cuales cuenta la Administración para resolver, a más de ejemplos de los comunicados. Debido a esto, se revisa cada año, y la actual a 2024 consta de 34 páginas, pero esto no debe conducir al equívoco de asumir que se trata de un manual sin fuerza vinculante alguna; nada más lejos de la realidad, de hecho, el artículo L10 inciso final del Libro de Procedimientos Fiscales manifiesta claramente que las disposiciones contenidas en la carta en mención son exigibles a la Administración.<sup>209</sup>

Valga decir en este punto que la responsabilidad exigida en el ámbito de las sanciones administrativas tributarias en Francia no es subjetiva pero tampoco resulta

---

préstamos para el efecto. France, *Code général des impôts*, Parlement français, arrêté du 6 avril 1950, Journal officiel de la République Française, 30 avril 1950, art. 168, [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006069577/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/).

<sup>208</sup> France, *Livres des procédures fiscales*, Gouvernement français, Décrets N.° 81-859 et N.° 81-860 du 15 septembre 1981, art. L47, [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006069577/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/).

<sup>209</sup> *Ibid.*, art. L10

objetiva propiamente dicha, conforme se puede verificar del artículo L123-1 del Código de relaciones entre el público y la administración de la República Francesa, este peculiar artículo representa un hito en materia tributaria, pues positiviza el derecho al error, que si bien se aplica a todo el derecho administrativo, resulta de especial importancia en el presente trabajo de investigación, dado que dicho artículo establece de forma clara y expresa que el incumplimiento en el que hubiere incurrido la persona de la norma aplicable a su situación, por primera vez o, si cometiere error material al llevar a cabo la información sobre su situación, no será sujeto a sanción alguna, sea de tipo pecuniaria o restrictiva de prestación adeudada. Para que lo antedicho sea aplicable, no debe haber actuado de mala fe o haber incurrido en fraude; además de ello, debe haber regularizado su situación sea *motu proprio* o en el plazo que la Administración le indicare dentro de la invitación extendida para regularizar la condición bajo análisis. Tampoco será de aplicación la disposición en mención cuando se esté ante el incumplimiento de normas jurídicas propias de los campos de la salud pública, la seguridad de las personas y de los bienes como es el caso de gestión de riesgos, incendios, etc.; no comprende tampoco la esfera medioambiental, las sanciones derivadas de contratos ni las sanciones que deriven de las autoridades competentes respecto de profesiones reguladas.<sup>210</sup>

Con lo visto, el contribuyente francés cuenta con un avance importante en favor del goce y ejercicio pleno de sus derechos; y, en armonía con la disposición legal referenciada, se tiene lo establecido por la misma Carta Francesa del Contribuyente, que recoge la presunción *iuris tantum* de buena fe respecto del cumplimiento de deberes y obligaciones por parte del contribuyente y de forma taxativa dice que el contribuyente tiene derecho a cometer errores, por lo que, si se está ante buena fe, no se aplicará sanciones sino que el obligado tributario solamente deberá pagar los impuestos que se han omitido y los intereses de demora; y, en caso que la Administración aplique sanciones debe justificar el por qué.<sup>211</sup>

A ello hay que agregar el art. L247 del Libro de Procedimientos Fiscales que permite reducir las sanciones impuestas a solicitud del contribuyente, de forma total o

---

<sup>210</sup> France, *Code des relations entre le public et l'administration*, Gouvernement français, Ordonnance N.º 2015-1341 et Décret N.º 2015-1342 du 23 octobre 2015, art. L123-1, [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000031366350/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000031366350/).

<sup>211</sup> France, *Charte des Droits et Obligations du Contribuable*, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Finances Publiques, vérifié en janvier 2024, 6, [https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/dgfip/controle\\_fiscal/organisation\\_fonctionnement/charte\\_contribuable\\_2024.pdf?v=1704215269](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/charte_contribuable_2024.pdf?v=1704215269).

parcial, claro está que, el contribuyente no debe haber impedido o dilatado el procedimiento de auditoría para que la Administración considere su petición<sup>212</sup>.

Todo lo manifestado se constituye como un gran avance que permite garantizar los derechos y garantías del contribuyente y, que los principios y derechos constitucionales sean efectivamente aplicables al ejercicio del *ius puniendi* en la esfera administrativa;<sup>213</sup> dado que, hasta hace poco se daba un tratamiento inferior al principio de *non bis in ídem*, que era considerado fuera del rango constitucional y se reducía a la esfera legal, además que de ello tampoco era aplicado en su totalidad, de hecho, podía ser derogado por otra ley,<sup>214</sup> hasta el año 1996.<sup>215</sup>

En algún momento también privó del derecho a la defensa al contribuyente sobre las sanciones que se imponían en su contra, bajo el argumento que no consideraba necesario que existiera contradicción para sancionar al sujeto pasivo, pues el derecho tributario era tenida como una rama autónoma del Derecho;<sup>216</sup> ello aun cuando el Consejo Constitucional sostuvo que ninguna sanción puede ser impuesta si no existe contradicción.<sup>217</sup>

Finalmente, en cuanto a los plazos de prescripción, aunque existen plazos específicos en cuanto al impuesto y demás, el plazo general de prescripción para el impuesto a la renta y el impuesto de sociedades se fija en tres años posteriores al año en el cual correspondía la imposición.<sup>218</sup>

### 3.4. España

Por último, pero no menos importante, queda analizar de forma breve las disposiciones de derecho administrativo sancionador tributario del Reino de España. Como punto de partida se tiene el artículo 9 numeral 3 de su Constitución el cual

<sup>212</sup> France, *Livres des procédures fiscales*, art. L247.

<sup>213</sup> France, Conseil Constitutionnel, *Décision N.º 89-260 DC du 28 juillet 1989*, Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier, par. 6, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1989/89260DC.htm>.

<sup>214</sup> France, Conseil Constitutionnel, *Décision N.º 82-143 DC du 30 juillet 1982*, Loi sur les prix et les revenus, notamment ses articles 1, 3 et 4, par. 13. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1982/82143DC.htm>.

<sup>215</sup> France, Conseil Constitutionnel, *Décision N.º 96-378 DC du 23 juillet 1996*, Loi relative Loi de réglementation des télécommunications, par. 15-7. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1996/96378DC.htm>.

<sup>216</sup> France, Conseil d'État, *7/8 SSR, du 16 février 1987, 50421*, inédit au recueil Lebon. <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007623407>.

<sup>217</sup> France, Conseil Constitutionnel, *Décision N.º 89-268 DC du 29 décembre 1989*, Loi de finances pour 1990, par. 58, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1989/89268DC.htm>.

<sup>218</sup> France, *Livres des procédures fiscales*, art. L169.

manifiesta que se garantiza los principios de: legalidad, jerarquía normativa, publicidad, irretroactividad en aquello desfavorable para la persona en materia sancionadora, seguridad jurídica, responsabilidad, e interdicción de la arbitrariedad.<sup>219</sup> A lo visto ha de añadirse el artículo 24 constitucional que en su numeral 2 determina el principio de presunción de inocencia.<sup>220</sup>

En armonía con lo dispuesto por el constituyente del Reino de España, el Tribunal Constitucional español proscribe la responsabilidad objetiva en la esfera de derecho administrativo sancionador,<sup>221</sup> y en lo tributario inclusive.<sup>222</sup>

Empero, en este punto vale hacer la misma precisión que emitiere el Tribunal Constitucional español en su momento, en el sentido que ciertamente se deben aplicar los principios de materia penal en la esfera de derecho administrativo sancionador, pues ambas comportan ejercicio del *ius puniendi* estatal; a pesar de ello, esto no se traduce en una aplicación automática sino que requiere ciertos matices para que respondan a la naturaleza del procedimiento administrativo.<sup>223</sup> Postura que comparte, como se dejó anotado en el momento oportuno, el Consejo de Europa. En cuanto a las matizaciones, dicho sea de paso, no implica bajo ningún concepto que se anule el principio o derecho, se puede evidenciar ello con el principio juez natural, puesto que se reitera, una vez más, que los funcionarios de la Administración Pública no son jueces, por ello se adapta, en la medida de lo posible, este principio para que sea aplicable en la esfera administrativo-sancionadora. Cosa distinta sucede con la culpabilidad, que requiere la presencia de culpa o dolo para desvirtuar la presunción *iuris tantum* que reviste al principio de inocencia, y la presencia de tales elementos no puede ser alterada sin causar detrimento al núcleo duro del principio.

Así, el ordenamiento jurídico en materia de derecho administrativo sancionador tributario español se ha desarrollado en tal sentido, como se desprende de la Ley General Tributaria los principios aplicables son: legalidad, tipicidad, responsabilidad,

---

<sup>219</sup> España, *Constitución Española*, Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, num. 311, art. 9, <https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf>.

<sup>220</sup> *Ibid.*, art. 24, num. 2.

<sup>221</sup> Tribunal Constitucional Español, *Sentencia 18/1981, de 8 de junio 1981*, Sala Primera. Recurso de Amparo, Boletín Oficial del Estado, de 16 de junio de 1981, num. 143, Fundamentos Jurídicos 2 y 3, ECLI:ES:TC:1981:18 <https://hj.tribunalconstitucional.es/cs/Resolucion/Show/18>.

<sup>222</sup> Tribunal Constitucional Español, *Sentencia 76/1990, de 26 de abril 1990*, Pleno del Tribunal Constitucional, Recurso de Inconstitucionalidad, Boletín Oficial del Estado, de 30 de mayo de 1990, num. 129, fundamento jurídico 8 B), <https://www.boe.es/boe/dias/1990/05/30/pdfs/T00013-00028.pdf>.

<sup>223</sup> Tribunal Constitucional Español, *Sentencia 246/1991, de 19 de diciembre 1991*, Sala Primera, Recurso de Amparo, Boletín Oficial del Estado, de 15 de enero de 1992, num. 13, fundamento jurídico 2, ECLI:ES:TC:1991:246 <https://hj.tribunalconstitucional.es/pl/Resolucion/Show/1885>.

proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad<sup>224</sup> de las disposiciones sancionadores desfavorables para la persona.<sup>225</sup>

Sobre la culpabilidad, se determina que constituyen infracciones de carácter tributario solamente las conductas culposas o dolosas en cualquier grado de negligencia; y, las infracciones son clasificadas por niveles, esto es, leves, graves y muy graves.<sup>226</sup>

Sobre las sanciones que son aplicables se tiene a las de tipo pecuniario y no pecuniario,<sup>227</sup> estas últimas son aplicables a las infracciones calificadas como graves y muy graves. Como ejemplo de sanciones no pecuniarias se tiene la privación de acceder a ayudas públicas o no poder contratar con el Estado.<sup>228</sup>

Ahora bien, debe preguntarse el lector cómo se gradúan las sanciones. Para solventar esta interrogante, el legislador español ha proporcionado parámetros ciertos, entre los que se tiene: el cometimiento repetido de la infracción o infracciones de la misma naturaleza; el perjuicio causado al tesoro público; el incumplimiento respecto de los deberes de documentación y la obligación de facturar; acuerdo por parte del obligado tributario. Los criterios provistos pueden ser aplicados de forma simultánea.<sup>229</sup> Puede también solicitarse reducción de las sanciones pecuniarias.<sup>230</sup>

Sobre la extinción de la responsabilidad, procede cuando el infractor ha fallecido o por prescripción, que es de 4 años desde el cometimiento de las mismas. Vale acotar que la prescripción procede de oficio sin que el obligado tributario la tenga que solicitar.<sup>231</sup>

En cuanto a los derechos dentro del procedimiento administrativo sancionador tributario, el legislador del Reino de España ha desarrollado los preceptos constitucionales. Debe entenderse entonces que el derecho a la defensa comprende el derecho a formular alegaciones; a conocer el estado de la tramitación; a la reserva de datos e información; el derecho a ser oído; a no presentar documentos ya presentados que se hallen en poder de la Administración Tributaria; a que las actuaciones de la administración sea lo menos gravosas posibles; a ser informado de los hechos imputados;

---

<sup>224</sup> España, *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, Boletín Oficial Del Estado, 18 de diciembre de 2003, núm. 302, art. 178, <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

<sup>225</sup> *Ibíd.*, art. 10, num. 2.

<sup>226</sup> *Ibíd.*, art. 183.

<sup>227</sup> *Ibíd.*, art. 185.

<sup>228</sup> *Ibíd.*, art. 186, num.1.

<sup>229</sup> *Ibíd.*, art. 187.

<sup>230</sup> *Ibíd.*, art. 188.

<sup>231</sup> *Ibíd.*, art. 189.

de las infracciones que los mismos puedan constituir; las posibles sanciones que deriven en caso de ser hallado culpable; identidad del instructor del procedimiento y de la autoridad competente para imponer sanciones; así como, la norma que atribuye competencia.<sup>232</sup> Vale decir que, el procedimiento administrativo sancionador se tramita de forma separada, a no ser que el contribuyente renuncie de forma expresa a ese derecho.<sup>233</sup>

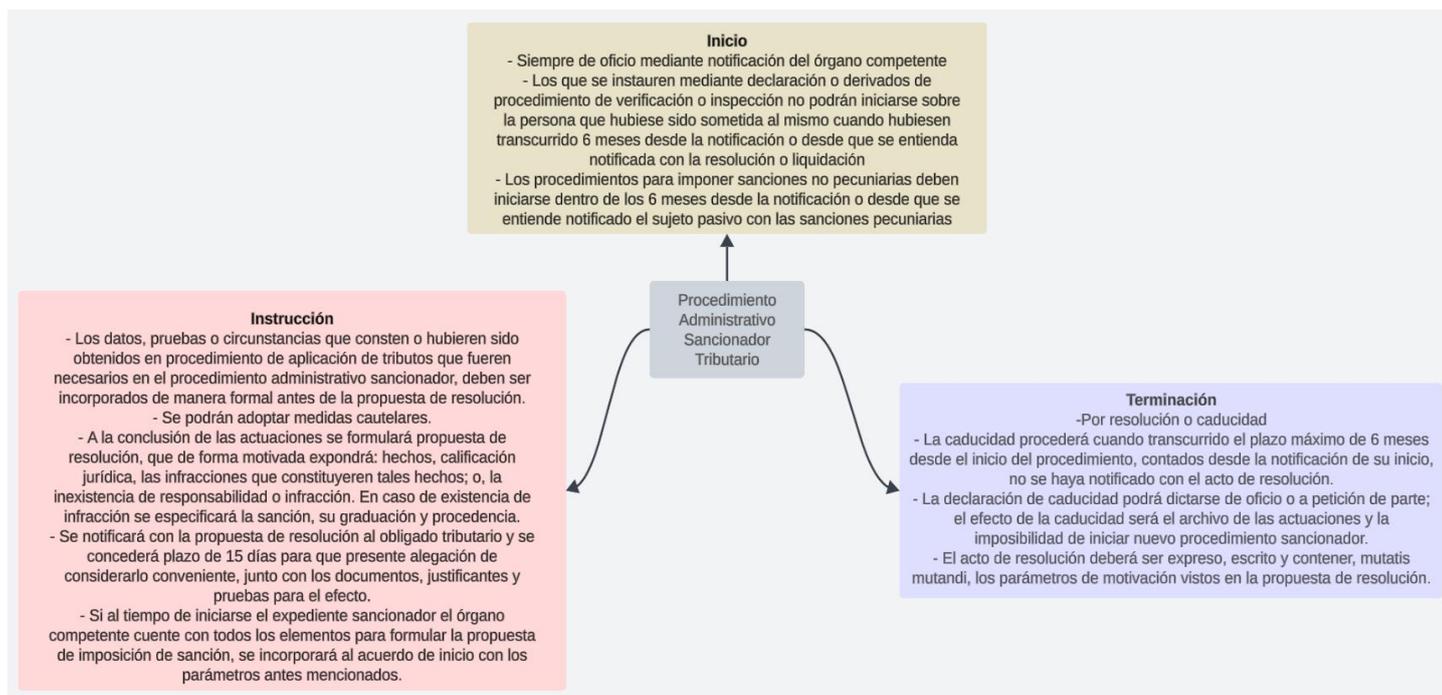


Figura 1. Procedimiento administrativo sancionador tributario español, Ley General Tributaria, art. 209-12.

Elaboración propia.

A más de lo expuesto en la imagen precedente, se añade que no se pueden utilizar hechos que no se hallen en el expediente, que hayan sido determinados o aportados dentro del curso del procedimiento y previamente acreditados. Además de ello, puede rectificarse la propuesta de resolución en caso de que en el procedimiento se hubieren considerado ciertas conductas como no sancionables pero si lo fueren, o cuando se modifique la tipificación de las conductas sancionables o varíe su calificación en cuanto a la gravedad.<sup>234</sup>

A manera de conclusión de todas las posturas verificadas de los órganos internacionales y de los países analizados, se tiene que la aplicación de la imputación

<sup>232</sup> *Ibíd.*, art. 34 y art. 208, num. 3.

<sup>233</sup> *Ibíd.*, 208, num. 1.

<sup>234</sup> España, *Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario*, Boletín Oficial del Estado, 28 de octubre de 2004, num. 260, art. 24, <https://www.boe.es/buscar/pdf/2004/BOE-A-2004-18398-consolidado.pdf>.

completamente objetiva no resulta viable en ámbito de derecho administrativo sancionador tributario, esto se debe a la peculiaridad misma de los tributos, pues se debe considerar la postura del contribuyente y los principios mismo del derecho tributario que pueden ser afectados por sancionar a una persona sin culpa.

#### **4. Convencionalidad y constitucionalidad de las normas en materia de derecho administrativo sancionador**

Como preámbulo del presente apartado se debe abordar lo atinente a los instrumentos internacionales, que exteriorizan la voluntad de las partes, y que en el campo de los DD. HH. reconocen los derechos de las personas y establecen obligaciones para los Estados contratantes; en este sentido, si la naturaleza de los instrumentos internacionales es la de un contrato, pero entre Estados, es normal que se rijan por ciertos principios comunes, como son el principio de *pacta sunt servanda*, que refiere a que lo pactado obliga o, como determina la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados: “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.<sup>235</sup>

Por su parte la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ya referenciado de forma anterior, determina claramente el compromiso que adquieren los Estados para adoptar las disposiciones legislativas, administrativas y demás que permitan materializar lo contenido en el Pacto.<sup>236</sup>

Nace aquí el concepto jurídico de la convencionalidad, que implica la armonía que tiene el ordenamiento jurídico, las disposiciones y las actuaciones del aparataje estatal con la Convención Americana sobre Derechos Humanos, esto es, un Estado cumple con las disposiciones convencionales del Pacto o no las cumple.

Es pertinente sobre este punto aclarar que si el Estado no ha adoptado las medidas necesarias para garantizar el goce y ejercicio pleno de los derechos, libertades e intereses de las personas, es decir, ha incumplido el deber de garantía, no podrá luego aducir disposiciones de su ordenamiento jurídico interno como justificante de la inobservancia del tratado en la cual ha incurrido.<sup>237</sup> Otra aclaración que debe hacerse dentro del presente tema de investigación, trata sobre las medidas adoptadas por el Estado para cumplir el deber de garantía, que no implican la simple expedición de disposiciones sin más, muy

---

<sup>235</sup> ONU, *Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados*, dado en Viena-Austria el 23 de mayo de 1969, art. 26, [https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference\\_docs/convencion\\_viena.pdf](https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf).

<sup>236</sup> OEA, *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, arts. 1-2.

<sup>237</sup> ONU, *Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados*, art. 27.

por el contrario, los preceptos que se acojan en el seno de las altas partes contratantes deben ser efectivas, lo que la Corte IDH denomina como el principio de *effet utile*<sup>238</sup> o efecto útil. Aunque bien el Pacto no disponga expresamente cuáles son las medidas a adoptarse y cómo deben adoptarse, la Corte sí ha provisto de parámetros bajo los cuales se valoran si un Estado ha adoptado o no las medidas necesarias y efectivas en llamado al deber de respeto y al deber de garantía:

i) la supresión de las normas y prácticas de cualquier naturaleza que entrañen violación a las garantías previstas en la Convención o que desconozcan los derechos allí reconocidos u obstaculicen su ejercicio, y ii) la expedición de normas y el desarrollo de prácticas conducentes a la efectiva observancia de dichas garantías.<sup>239</sup>

Así las cosas, resulta violatorio al Pacto mantener normas y prácticas que causen detrimento o desconozcan los derechos, garantías y libertades de las personas, o también no expedir las normas o adoptar las prácticas necesarias, a efectos de materializar efectivamente las disposiciones convencionales.

Abona a todo lo dicho la exigencia del Pacto de San José que las disposiciones convencionales no podrán deformarse so pretexto de interpretarlas, para menoscabar, suprimir, excluir o limitar el goce y ejercicio pleno de los derechos, garantías y libertades de la persona, sea que se hallen contenidas en el derecho interno de los Estados o en otros instrumentos internacionales y sean inherentes al ser humano.<sup>240</sup> Surge por ello, la necesidad de verificar si se da fiel cumplimiento a los preceptos convencionales por parte de los Estados, esto es, el control de convencionalidad que en inicio se limitaba al ámbito jurisdiccional, pues los jueces y tribunales son los que en esencia dirimen sobre derechos de las personas, y aunque bien estén sujetos al imperio de la ley y demás disposiciones del ordenamiento jurídico del Estado, con la ratificación del Pacto de San José, deben sujeción a este instrumento internacional y de lo que de él dimanara, esto es, las interpretaciones vertidas por la Corte IDH. Por tanto, como parte del Estado deben velar por el cabal cumplimiento de las disposiciones convencionales, así como también que

---

<sup>238</sup> Corte IDH, “Sentencia de 30 de noviembre de 2007 (Interpretación de la Sentencia de Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso La Cantuta Vs. Perú*, 30 de noviembre de 2007, párrs. 170-1, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_162\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_162_esp.pdf).

<sup>239</sup> *Ibíd.*, 172.

<sup>240</sup> OEA, *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, art. 29.

estas no se vean afectadas por normas jurídicas contrarias al objeto y fin de la Convención, que, por oponerse a la misma, carecen de toda fuerza jurídica.<sup>241</sup>

Se hace hincapié en este punto que, a efectos de ejercer control de convencionalidad, se debe considerar también las sentencias de la Corte IDH y las opiniones consultivas, inclusive; estas últimas si bien no son consideradas como *hard law* por carecer de fuerza vinculante, sirven para entender la postura de la Corte sobre determinado tema, tanto así que no se requerirá acudir a la misma para saber qué hacer ante el tópicó en cuestión, pues ya se ha manifestado que aún mediante *soft law*, como las opiniones consultivas de carácter más persuasivo, se instituyen elementos esenciales al momento de interpretar un derecho o desarrollar una medida, pues permiten comprender un poco más a fondo, el alcance de un derecho, garantía o libertad.

Para dar continuidad al tema, como se manifestó, en inicio el control de convencionalidad correspondía solamente a los jueces; empero, de forma posterior la Corte IDH ha clarificado el tema, en el sentido que todos los órganos estatales en todos sus niveles están sujetos al Pacto de San José, por consiguiente, están llamados a verificar su fiel cumplimiento, y también que las disposiciones convencionales no sean menoscabadas por normas contrarias a su objeto y fin, en otras palabras, deben *ex officio* y dentro del ámbito de sus competencias, realizar control de convencionalidad, más aún cuando de materia de administración de justicia se trate.<sup>242</sup>

Con lo visto, los jueces, pero también las autoridades administrativas, deben realizar control de convencionalidad, con mayor énfasis cuando se está ante el ejercicio del *ius puniendi* estatal. Aunque evidentemente la Administración Pública no tiene la facultad represiva o destructiva que sí tienen los jueces para declarar inconvencional e inválida una norma y, por tanto, inaplicarla en un caso determinado; sí podría ejercer un control convencional constructivo o positivo que se encamina a interpretar la norma jurídica interna conforme a las disposiciones convencionales del Pacto de San José y los pronunciamientos de la Corte IDH.<sup>243</sup>

---

<sup>241</sup> Corte IDH, “Sentencia de 26 de septiembre de 2006 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Almonacid Arellano y Otros Vs. Chile*, 26 de septiembre de 2006, párr. 124, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_154\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_154_esp.pdf).

<sup>242</sup> Corte IDH, “Sentencia de 24 de febrero de 2011 (Fondo y Reparaciones)”, *Caso Gelman Vs. Uruguay*, 24 de febrero de 2011, párr. 193, [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_221\\_esp1.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_221_esp1.pdf).

<sup>243</sup> Néstor Pedro Sagüés, “Obligaciones internacionales y control de convencionalidad”, Centro de Estudios Constitucionales de Chile, Universidad de Talca, *Estudios Constitucionales* 8, n.º 1 (2010): 130, <https://www.scielo.cl/pdf/estconst/v8n1/art05.pdf>.

Abordado el tema de la convencionalidad y el control que se ejerce, es oportuno proseguir con lo referente a la constitucionalidad que, si se considera lo expuesto sobre la convencionalidad, la constitucionalidad versa entonces sobre la conformidad que las normas de rango infra constitucional deben tener con la Constitución, que al ser *norma normarum* y *lex legis*, regula todo el ordenamiento jurídico, encontrándose en el pináculo del mismo. Conformidad que debe darse en el ámbito formal y material. El primero de ellos o ámbito formal comprende a la manera por la cual se produce la norma, es decir, que se haya seguido el procedimiento establecido en la ley para expedirla, que emane de autoridad competente, etc. El segundo remite al ámbito material, que implica la armonía que el contenido mismo de la norma guarde para con la Constitución, esto es, que no desconoce, restringe o menoscaba derechos, y en ello que no se opona a los mandatos constitucionales.

Gracias a lo referido en el presente apartado, debe el lector cuestionarse respecto de si existe control de constitucionalidad, que en efecto lo hay, de forma general el guardián de la Constitución es el Tribunal o Corte Constitucional de cada país; aunque también puede darse el caso que tal misión recaiga a hombros de la Corte Suprema de cada Estado, mediante una sala especializada en materia constitucional o a través del pleno mismo de la Corte.

En cualquiera de los casos, existen distintos tipos de control constitucional. Para el tema investigativo que se presenta, se hace mención de los controles: difuso, concentrado, abstracto y concreto. El control de constitucionalidad difuso puede llevarse a cabo por todos los jueces dentro del sistema, mientras que el control concentrado llama a que solo un órgano sea el competente para analizar la constitucionalidad de la norma; puede darse el caso que convivan dentro del sistema jurídico tanto el control difuso como el concentrado, que se denomina como control mixto.<sup>244</sup>

Como se puede apreciar, el control difuso y concentrado se enfoca más en quiénes pueden ejercerlo. Ahora, el control constitucional abstracto estudia la norma misma en su contenido a la luz de la Constitución para comprobar si el fondo de la norma cuestionada no se opona a Constitución; y, en caso de encontrarse incompatible, puede expulsarse del ordenamiento jurídico a la norma acusada de inconstitucional.

Por último, el control constitucional concreto se da por vía de excepción, ello implica que la norma a evaluarse debe encontrarse en aplicación dentro de determinado

---

<sup>244</sup> Oyarte, *Derecho Constitucional*, 1165-8.

caso específico; de ahí el carácter excepcional del control concreto, pues la esencia de la *litis* versa en resolver las pretensiones planteadas por el actor y las excepciones que el demandado aduce como respuesta, para dar así resolución al caso mediante sentencia. Empero, en el transcurso del proceso se ha presentado la duda respecto de la constitucionalidad de una norma o normas en particular. El control constitucional concreto puede darse a través de control difuso, en cuyo caso la norma será inaplicada pero no puede expulsarse del ordenamiento jurídico, es decir, tiene efecto *inter partes* o solo para el caso y las partes intervinientes; o bien, se puede solicitar control concentrado, esto es, los jueces carecen de la capacidad para inaplicar normas pero sí pueden elevar al órgano competente consulta o, de ser el caso, la respectiva cuestión de inconstitucionalidad sobre la norma incoada, lo que dará como resultado un pronunciamiento *erga omnes* o para todos en general, que puede aceptar la cuestión con la consabida consecuencia jurídica de inconstitucionalidad, o desestimar lo planteado y constreñir al juzgador a la aplicación de la norma.<sup>245</sup>

Todo lo manifestado en el presente apartado resulta de vital importancia, pues las normas jurídicas sobre derecho administrativo sancionador no deben solamente respetar las previsiones constitucionales, sino que deben someterse a las disposiciones convencionales, con lo cual, puede suceder que una norma sancionadora sea constitucional pero inconventional, o ambas, por ello es imperativo estudiar las normas sancionadoras desde la óptica constitucional como convencional para determinar si el ejercicio del *ius puniendi* del Estado se halla normado conforme a Derecho en toda la extensión de la palabra, dado que, como lo ha enfatizado la Corte IDH, la existencia de un régimen democrático no se traduce de forma automática en el respeto al derecho internacional de los DD. HH., es así que la legitimación democrática y la verdadera existencia de un régimen que se precie de ser democrático se coteja de forma inequívoca con el cumplimiento de las obligaciones internacionales de protección efectiva de los DD. HH., ya que ni la voluntad de las mayorías, ni el interés general, ni el bien común o el bien público son oponibles a los derechos humanos y fundamentales de las personas.<sup>246</sup>

Es justamente este punto el que será motivo de análisis del próximo capítulo, en el cual, con todo el acervo doctrinario, jurisprudencial y normativo examinado a lo largo del trabajo, se inspeccionará las disposiciones del ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia de derecho administrativo sancionador tributario para verificar si cumplen o no

---

<sup>245</sup> *Ibíd.*, 1169-70.

<sup>246</sup> Corte IDH, *Caso Gelman Vs. Uruguay*, párr. 239.

los requerimientos mínimos indispensables para garantizar el goce y ejercicio pleno de los derechos y libertades del obligado tributario.



## Capítulo tercero

### Del régimen jurídico ecuatoriano y el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano

#### 1. Facultad sancionadora

Se expuso en el momento oportuno que el *ius puniendi* se manifiesta en dos sistemas represivos que son el derecho penal y el derecho administrativo sancionador; este último se condensa en la facultad sancionadora, que consiste en la expresión de poder público por parte de la Administración Pública, pero de manera sectorizada para el desarrollo de las funciones administrativas<sup>247</sup> a ella encomendada.

En la esfera tributaria ecuatoriana, la facultad sancionadora se halla contenida en el Código Orgánico Tributario y viabiliza la imposición de sanciones a través de resoluciones que emita la Administración Tributaria competente, pero siempre que la conducta se subsuma en los casos que la ley prevé y en medida de la misma.<sup>248</sup>

Gracias a ello, en abstracto, se posibilita que las administraciones tributarias tomen las medidas necesarias para salvaguardar el fiel cumplimiento de la ley en general y el ordenamiento jurídico administrativo en particular.

Aunque bien existan todavía voces opositoras y puristas que se oponen a la existencia del derecho administrativo sancionador, dado que, bajo una estricta división de poderes, compete al Poder Judicial el proceso de verificar todo lo referente a las infracciones y la imposición de las correlativas penas, esto no pasa de una quimera que bien puede funcionar desde el punto de vista ideal pero no material, por cuanto el pretender que absolutamente todo lo realice el Poder Judicial implicaría trasladar a hombros del mismo más trabajo aparte del que ya tiene y, valga decir, le desborda, a más de las implicaciones en cuanto a talento humano, ya que se debería multiplicar de manera exponencial la plantilla que le corresponde, y no todas las infracciones ameritan el despliegue del aparataje jurídico, pues las actividades así desplegadas requieren de una erogación considerable de dinero. Finalmente, contrario a lo que se piense, el derecho administrativo sancionador efectiviza el principio de inmediación, esto es, la autoridad

---

<sup>247</sup> Estefanía Granda Granda, *La potestad reglamentaria y la facultad normativa de carácter administrativo en el Ecuador* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2023), 57.

<sup>248</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, de 14 de junio de 2005, art. 70.

administrativa tiene mayor contacto y de forma mucho más directa con los hechos susceptibles de generar sanción; así como también el derecho administrativo sancionador cimienta el principio de eficiencia, en tanto el aparataje represivo administrativo puede responder de manera más ágil a los ilícitos que de manera relativa conllevan menor gravedad.<sup>249</sup>

Todo lo antedicho puede llegar a buen puerto y cumplir las aspiraciones planteadas, siempre que se respeten los principios torales del derecho administrativo sancionador, pues, aunque determinadas infracciones no ameriten el despliegue del aparataje jurídico orgánico en su máximo esplendor, la parte de derechos, principios y garantías deben mantenerse incólume, aunque se requiera ciertas matizaciones, estas nunca deberán traducirse en menoscabo o desconocimiento de derechos, libertades y garantías de la persona en tanto ser humano.

## 2. Infracciones tributarias

Previo a analizar los pormenores del ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia tributaria, es precioso señalar que la ley que rige la materia, esto es, el Código Tributario data del año 1975, en el cual se unifican dentro del Libro IV las normas sancionadoras antes dispersas. Cabe señalar que muchas de las disposiciones en materia tributaria tienen una influencia americana marcada desde la misión Kemmerer,<sup>250</sup> y llevan desde aquella época sin modificación. Con ello en mente, el COT cuenta con disposiciones que para el lector resultarán bastante peculiares, dado todo lo analizado en los dos capítulos precedentes.

Producto de su época, el COT establece que las normas y principios del derecho penal rigen solamente de forma supletoria a falta de disposiciones expresas dentro del cuerpo normativo<sup>251</sup> *sub examine*. Este pensamiento era muy propio entre los académicos de aquel entonces. Vale recordar lo que sostuvo el *Conseil d'État Français* hasta el año 1987, que incluso en abierta oposición a los pronunciamientos del *Conseil Constitutionnel Français* estimaba al derecho tributario como una rama autónoma y hasta cierto punto ajena al resto de esferas del Derecho, más aún cuando del ejercicio del *ius puniendi* se trataba. Cosa similar plantea el legislador ecuatoriano, para el que la esfera del derecho

---

<sup>249</sup> José Manuel Almudí Cid, *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2022), 21-4.

<sup>250</sup> Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 300-6.

<sup>251</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 310.

administrativo sancionador tributario no llega a ser imbuido por completo por los principios del derecho administrativo sancionador. A pesar de ello, a favor debe señalarse la delimitación de la retroactividad positivizado en el COT, pues reconoce la prohibición de retroactividad más gravosa para el presunto infractor, y reconoce también la aplicación de la retroactividad favorable.<sup>252</sup>

En cuanto al ámbito espacial de las infracciones tributarias, estas obedecen al principio de territorialidad, con lo que las infracciones cometidas en el exterior pero que surten efectos en Ecuador serán sometidas también a procedimiento y sanción con arreglo al ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Sobre aquello que se considera como infracción tributaria, el legislativo la concibe como la conducta que vulnera las normas de carácter tributario sean sustantivas o adjetivas, y que han sido recogidas en el ordenamiento jurídico de manera previa, tanto en la descripción de la conducta en cuestión como la sanción que le sea aplicable.<sup>253</sup> Clasifica además a las infracciones en contravenciones y faltas reglamentarias, muy a tono con los señalado en el capítulo primero de la presente investigación. Las contravenciones se constituyen por quebrantamiento de normas de contenido adjetivo o bien por inobservancia de deberes formales. Las faltas reglamentarias tienen lugar cuando se causa detrimento a lo dispuesto en reglamentos o normas de orden infra legal que son de obligatorio cumplimiento.<sup>254</sup>

Ahora, respecto de la imputación por el cometimiento de infracciones de índole tributaria, el COT determina que basta la mera transgresión de la norma,<sup>255</sup> que más que una actual imputación objetiva se basa en el principio *versari in re illicita*, institución que ha sido diferenciada de la responsabilidad objetiva por la Corte Nacional de Justicia de Ecuador dentro del derecho administrativo al atribuirse a la primera la responsabilidad por el mero resultado sin necesidad de determinar nexos causal alguno, esto es, que no se establece criterios objetivos ni subjetivos ni relación entre la conducta y el resultado. Por contraparte, la responsabilidad objetiva se rige por criterios normativos ante lo cual se debe establecer la existencia de un daño o perjuicio; nexos causal entre el daño irrogado y la conducta incurrida. Además, de un factor de atribución en el sentido que el daño causado sea atribuible a la persona que, con la materialización de la conducta, ha creado

---

<sup>252</sup> *Ibíd.*, art. 311.

<sup>253</sup> *Ibíd.*, art. 314.

<sup>254</sup> *Ibíd.*, art. 315.

<sup>255</sup> *Ibíd.*, art. 316.

un riesgo que ha sido desaprobado por el orden jurídico. Así, la responsabilidad objetiva debe ser probada y no procede de manera automática, cosa que en cambio sí sucede con el *versari in re illicita*; por ello, los magistrados de la Corte manifiestan que establecer responsabilidad bajo *versari in re illicita* es de suyo inhumano, porque conlleva la exigencia de perfección, es decir, las personas no pueden cometer errores nunca, lo cual se opone totalmente a los parámetros mínimos de previsibilidad o cuidado que deben adoptarse a la luz del principio de razonabilidad.<sup>256</sup>

A pesar de lo señalado por la misma Corte Nacional de Justicia de Ecuador, el criterio acogido por cierto sector de profesionales, en el sentido que el derecho tributario es autónomo como sinónimo de ajeno a todas las esferas del Derecho, ha conllevado a que tal principio de responsabilidad propia del medioevo, esto es, *versari in re illicita*, sobreviva hoy en día dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano en ámbito de derecho administrativo sancionador tributario.

Alguna salvedad ha tratado de agregar el legislador como el caso de la culpa o dolo del tercero, esto es, cuando la conducta materializada responda a engaño de otra persona, responderá la persona que ha engañado para que se incurra en la conducta infractora;<sup>257</sup> disposición que, aunque loable, queda en abstracto y no trasciende al mundo real por previsiones normativas que se estudiarán en líneas posteriores.

Sobre la responsabilidad, se expresa dentro del COT que la misma será personal, es decir, se atribuye a la persona que comete la conducta infractora. Es real en cuanto a las personas, sean naturales, jurídicas, sociedades, etc., a nombre de las cuales se haya actuado o hayan servido, esto es, existe responsabilidad *in solidum* entre las entidades económicas sea que tenga personalidad jurídica o no y los propietarios, representantes, administradores, directivos, gerentes y mandatarios, respecto de las sanciones de índole pecuniaria por infracciones que las personas antes detalladas cometieren en ejercicio de su cargo o hubieren tenido lugar a su nombre. Cosa similar aplica a los empleadores en cuanto a las infracciones tributarias que materialicen sus dependientes o empleados, a título de tales.<sup>258</sup> Cabe señalar que las sanciones pecuniarias comprenden también las costas procesales, en caso de haberlas.<sup>259</sup>

---

<sup>256</sup> Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJE], “Resolución n.º 760-2016”, 21 de junio de 2016, Recurso de Casación n.º 600-2012, Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo, 4-7. [https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_administrativo/2016\\_PDF/Resolucion%20No.%20760-2016.pdf](https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_administrativo/2016_PDF/Resolucion%20No.%20760-2016.pdf).

<sup>257</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 317.

<sup>258</sup> *Ibíd.*, art. 321.

<sup>259</sup> *Ibíd.*, art. 322.

Respecto de las sanciones que se pueden establecer al obligado tributario, estas se detallaron dentro del primer capítulo, por lo cual en este apartado queda hacer ciertas precisiones, como el hecho que las contravenciones podrán aparejar sanciones pecuniarias que oscilan entre \$ 30 USD hasta \$ 1.500 USD;<sup>260</sup> por otro lado, las faltas reglamentarias varían entre \$ 30 USD hasta \$ 1.000 USD,<sup>261</sup> huelga decir que los montos por infracciones no son excluyentes sino acumulativos; sin embargo, el COT ha acertado al establecer que las sanciones tributarias ya estudiadas son penas en sí, que pueden ser impuestas sin perjuicio de los respectivos intereses de mora, además del cobro del tributo.<sup>262</sup>

Pero es cuando se aborda el cómputo de las sanciones pecuniarias que se puede apreciar una singularidad en negativo por parte del Legislador, pues ha delimitado que la cuantía de la sanción será proporcional al tributo que con la realización de la conducta se trató de evadir, o bien a la valoración de los bienes sobre los cuales versa la infracción,<sup>263</sup> y usa de forma expresa la palabra evadir; es decir, se verifica una vez más que, la imputación no es objetiva y mucho menos subjetiva, sino que, el mero hecho de infringir la norma hace que la persona sea categorizada como evasora, esto es, que ha cometido no solo una infracción sino un delito tributario, que es lo que el principio de *versari in re illicita* propugna.

A fin de dar continuidad al tema de investigación, es menester aclarar que las infracciones se hallan dispersas a lo largo de todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano, entre los cuerpos normativos destacables se tienen: la Ley del Registro Único de Contribuyentes; el Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios; la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación; y demás resoluciones emitidas por la Administración Tributaria. El COT por su parte detalla lo atinente a los deberes formales del obligado tributario,<sup>264</sup> cuyo incumplimiento da lugar a responsabilidad de tipo pecuniaria, sin perjuicio de las demás que sean aplicables.<sup>265</sup>

No está por demás recalcar que las normas antes mencionadas se limitan en su mayoría a nivel de Estado central, pues los GAD también ejercen facultad

---

<sup>260</sup> *Ibíd.*, art. 349.

<sup>261</sup> *Ibíd.*, art. Innumerado primero posterior al art. 351.

<sup>262</sup> *Ibíd.*, art. 323.

<sup>263</sup> *Ibíd.*, art. 329.

<sup>264</sup> *Ibíd.*, art. 96

<sup>265</sup> *Ibíd.*, art. 97.

sancionadora,<sup>266</sup> y tristemente, cada GAD tiene su propio desarrollo normativo, con lo que las infracciones se multiplican de forma sustancial; y, valga la pena decir que las infracciones de carácter administrativo se reducen a “fórmulas exclusivamente formales, nada, o muy poco, indican sobre el contenido intrínseco sustancial de la infracción”.<sup>267</sup> Aunque ello no quita que de las descripciones establecidas se pueda, hasta cierto punto, abstraer la gravedad de la infracción.

Es necesario en este momento poner de manifiesto una de las sanciones menos analizada, que hasta 2022 permitía mediante el reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, privar del derecho a deducción en los casos que el obligado tributario hubiera incurrido en operaciones con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas, o personas naturales por transacciones inexistentes;<sup>268</sup> lo cuestionable subyace en la imposibilidad de oponerse a las decisiones adoptadas por la Administración Tributaria, pues, como se ha visto ya, el *versari in re illicita* automatiza la imposición de sanciones, además del hecho que la Administración Tributaria ecuatoriana en cabeza del Servicio de Rentas Internas tiene la costumbre de emitir las declaratorias de empresas fantasmas, inexistentes o supuestas pero dotarle de efectos retroactivos, con lo que el contribuyente debía asumir los montos soportados como IVA a título de pérdida, pues a pesar que mediante resolución emitida por el mismo SRI se establece que la sanción, esto es, la privación del derecho del derecho de deducción, solo procederá en los casos en que no se pueda probar la realidad económica de la operación sujeta a análisis.<sup>269</sup> Sin embargo, la ley no decía nada al respecto y el reglamento tampoco dejaba claro tal particularidad; por ello, debido a la falta de pronunciamiento expreso por parte de la

---

<sup>266</sup> Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, art. 340.

<sup>267</sup> Gómez Tomillo y Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*, 283.

<sup>268</sup> “Art. 26.- No se reducirá la base imponible por operaciones efectuadas con empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, así como con sociedades o personas naturales por transacciones inexistentes”.

No se podrá solicitar devolución o utilizar como crédito tributario, los impuestos que se hubieren generado en operaciones efectuadas con empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, así como con sociedades o personas naturales por transacciones inexistentes.

La realización de actos simulados será sancionada de conformidad con la normativa correspondiente. Ecuador, *Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica para la reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la dolarización y modernización de la Gestión Financiera*, Decreto Ejecutivo 476, Registro Oficial 312, Suplemento, 24 de agosto de 2018, 4.

<sup>269</sup> Ecuador, *Normas que regulen el procedimiento de identificación y notificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes*, Servicio de Rentas Internas, Resolución n.º NAC-DGERCGC16-00000356, 16 de agosto de 2016, art. 7, <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portal-biblioteca-alfresco-internet/descargar?id=462f3fc7-b69c-496e-a6f1-10929f8bbd8b&nombre=NAC-DGERCGC16-00000356+2S.R.O.+820+de+17-08-2016.pdf>.

normativa de la materia y la poca o nula preparación de los funcionarios de la Administración Tributaria, se permitía la vulneración el principio de neutralidad fiscal, el principio de irretroactividad negativa y demás principios tanto del debido procedimiento administrativo como los propios del derecho tributario.

Ahora bien, para noviembre de 2022 se expide reformas al RLRTI. Así, lo constante en la resolución del SRI pasa a formar parte del reglamento al añadir un último inciso al artículo 26 en el que se deja constancia expresa que no se puede privar del derecho a deducción cuando el sujeto pasivo pueda sostener “la secuencialidad material del gasto y su esencia económica”.<sup>270</sup>

Este argumento se confronta con aquel que apoya el fortalecimiento de las tareas de control de la Administración Tributaria instrumentalizado en la verificación de la secuencialidad tanto formal como material de los hechos que acreditan de manera fehaciente un gasto susceptible de atribuirse como deducible o, de forma extendida, a una transacción o ingreso con connotación financiera-impositiva, cuestión que ha merecido en nuestro medio pronunciamiento jurisdiccional. Como se desprende del precedente jurisprudencia obligatorio emitido por el pleno de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, la deducibilidad de gasto procede cuando se satisface una secuencia formal y material del desembolso realizado, esto es, a más de la documentación respecto de la contabilidad o la factura, se ha de demostrar la concreción del gasto a nombre de quien pretende exigir la deducción del mismo, la verificación del pago; así como también, la entrega-recepción del bien o la prestación efectiva del servicio.<sup>271</sup> Cabe señalar que aunque la misma Corte Nacional estableció este precedente hace ya 8 años, no es sino hasta 2022 cuando la exigencia se materializa, y no es en la ley de la materia sino en reglamento, ello da cuenta del desfase que existe entre la producción legislativa, las actuaciones en sede administrativa y la realidad jurídico-económica de Ecuador.

Pero no es el único problema del que adolece la normativa ecuatoriana y que en algo se ha intentado solventar, sino que se permite la imposición de multas sin necesidad de resolución administrativa alguna.<sup>272</sup> La ley misma es bastante laxa respecto de las

---

<sup>270</sup> Ecuador, *Reforma a varios cuerpos normativos en materia de política comercial, inversiones y fiscal para el desarrollo económico*, Decreto Ejecutivo 586, Registro Oficial 186, Tercer Suplemento, 10 de noviembre de 2022, 4-5.

<sup>271</sup> CNJE, *Resolución n.º 07-2016*, Registro Oficial 894, Primer Suplemento, de 01 de diciembre de 2016. Precedente Jurisprudencial Obligatorio, Pleno de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, [https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/resoluciones\\_obligatorias/2016/16-07%20Triple%20reiteracion%20gasto%20deducible%20calculo%20impuesto%20a%20la%20renta.pdf](https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/resoluciones_obligatorias/2016/16-07%20Triple%20reiteracion%20gasto%20deducible%20calculo%20impuesto%20a%20la%20renta.pdf).

<sup>272</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 100.

sanciones, porque solo establece mínimos y máximos,<sup>273</sup> o en algunos casos solamente el monto máximo,<sup>274</sup> pero no establece criterios cualitativos de la infracción o por lo menos los indicadores necesarios para cuantificar la sanción; por lo que, el desarrollo de tales parámetros e incluso la clasificación de sanciones lo realiza la Administración Tributaria,<sup>275</sup> y el monto mismo de la sanción se impone por resoluciones emitidas por la Administración Tributaria,<sup>276</sup> y es claro que las pautas para arribar a tal monto no son socializadas con el público en general y tampoco es discutido como debería serlo en el seno del Legislativo.

Todo lo expuesto plantea una seria limitante al derecho a la seguridad jurídica y el menoscabo de los principios del derecho administrativo sancionador, pero la problemática se ahonda cuando se discurre aún más dentro del ordenamiento jurídico en lo que a materia tributaria se refiere, lo que será motivo de estudio en los apartados siguientes.

### **3. Procedimiento administrativo sancionador tributario**

Este es quizá uno de los puntos más controvertidos en torno al ejercicio de la facultad sancionadora en ámbito tributario, dado que el COT es demasiado escueto respecto del procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria. Sobre la competencia, el Legislador ha optado por hacerla recaer sobre los funcionarios que se hallen habilitados por el ordenamiento jurídico para elaborar o verificar los actos de determinación, o bien para resolver los reclamos interpuestos por el obligado tributario, con ello, el procedimiento podrá iniciarse como respuesta a las actividades de regularización y/o control que ejerce la autoridad, o también por denuncia.<sup>277</sup> En cuanto al procedimiento en sí, solo se limita a plantear que deberá ser sumario, deberá notificarse de manera previa al obligado tributario que se presume como infractor, a quien se le

---

<sup>273</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, arts. 349-51.

<sup>274</sup> Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, art. Innumerado posterior al art. 22.

<sup>275</sup> Ecuador, *Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias*, INS\_CCT\_SAN18, Servicio de Rentas Internas, 6 de agosto de 2016. [https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/2505abde-b11a-420e-a4ed-d76c7c2e4264/INS\\_CCT\\_SAN18+\\_2\\_.pdf](https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/2505abde-b11a-420e-a4ed-d76c7c2e4264/INS_CCT_SAN18+_2_.pdf).

<sup>276</sup> Ecuador, *Reforma sobre anexo de operaciones con partes relacionadas y del informe integral de Precios de Transferencia*, Resolución n.º NAC-DGERCGC24-00000020, Servicio de Rentas Internas, 28 de mayo de 2024, <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar?id=3c8e92c5-f276-46bd-a11e-7014601b270f&nombre=NAC-DGERCGC24-00000020.pdf>.

<sup>277</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 362.

concederá término de cinco días,<sup>278</sup> tiempo en el cual deberá ejercer su defensa, además de aportar y practicar las pruebas de descargo en su favor que creyere necesarias, pero las mismas deberán respetar el principio de pertinencia, es decir, versar sobre la infracción imputada;<sup>279</sup> por último, culminado el término de prueba y sin algún otro trámite adicional, se emitirá la resolución en la que se establezca la sanción respectiva o se absuelva al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Y eso es todo lo que el Legislador ecuatoriano ha tenido a bien referir sobre el procedimiento administrativo sancionador tributario, que realmente resulta risible, primero porque 5 días son insuficientes para hacerse con la prueba necesaria y lo que realmente sucede es que se agobia a la defensa, más cuando se considera que el término de apertura a prueba en el procedimiento general de reclamos es de hasta 30 días,<sup>280</sup> y si se verifica el procedimiento sancionador en materia de derecho administrativo general, el término es de 10 días,<sup>281</sup> es decir el doble de lo que señala el COT.

Otra cualidad bastante pintoresca del COT es que nada dice sobre la carga de la prueba, pero como se está ante *versari in re illicita*, es decir, solo basta con el incumplimiento de la norma, el *onus probandi* se deja en hombros del obligado tributario; de igual manera, no dice cuáles son los parámetros para que la sanción proceda, cosa que sí se expresa en la legislación de derecho administrativo general, en el sentido que deberán existir “elementos de convicción suficientes”,<sup>282</sup> que se traduce como requisito *sine qua non* en demostrar la culpabilidad del administrado, pero no de manera tangencial, sino que debe existir el convencimiento real de que el administrado ha incurrido en la conducta infractora, esto es, culpabilidad bien cimentada a través de carga probatoria que subyace como obligación de la Administración.<sup>283</sup>

Las pruebas que pueden utilizarse dentro del ámbito sancionador son las mismas que competen al derecho general, con exclusión de la declaración de parte de funcionarios

---

<sup>278</sup> Conforme establece el COT, los tiempos fijados en días se entenderán solamente como los días hábiles, mientras que aquellos que se fijan en meses y años, abarcarán todos los días calendario; esto es, aunque el Legislador haya tratado de forma indistinta y señale término o plazo, el término *stricto sensu* es aplicable a días, y el plazo a meses y años. *Ibíd.*, art. 12.

<sup>279</sup> *Ibíd.*, art. 363.

<sup>280</sup> *Ibíd.*, art. 129.

<sup>281</sup> Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 31, Segundo Suplemento, 7 de julio de 2017, arts. 255-6.

<sup>282</sup> *Ibíd.*, art. 257.

<sup>283</sup> CNJE, Resolución de Recurso de Casación de 16 de junio de 2021, *Juicio n.º 01803-2019-00003*, Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo, párrs. 5.8, <https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/bitacora/6.-01803-2019-00003.pdf>.

públicos.<sup>284</sup> En este sentido, se puede acudir a pruebas testimoniales, documentales, periciales, pero en ámbito de derecho tributario es también viable emplear pruebas indiciarias sin que ello implique vulnerar el principio de inocencia, de hecho, la exigencia exclusiva y absoluta de pruebas directas puede decantar en generalizar la impunidad de conductas que afectan al tejido social, con lo que se estaría ante indefensión social, que no es lo que busca o propende el Derecho. Bajo este orden de ideas, la prueba indiciaria debe reunir los siguientes requisitos, a fin de desvanecer la presunción de inocencia: 1) los hechos que integran los indicios deben ser probados en forma suficiente, por tanto, se descartan las meras hipótesis o probabilidades y se debe acudir a prueba legal y lícita que cumpla todos los requerimientos procesales propios que se exige a la prueba; 2) Los indicios no pueden ser individuales sino plurales, con lo que debe existir relación significativa entre un indicio y otro, de tal manera que consoliden fuerza probatoria; 3) los hechos que erigen como fundamento de la prueba indiciaria deben contener conexión relevante, tal que lleve al convencimiento del juzgador más allá de toda duda razonable; 4) los datos, hechos y elementos que componen la prueba indiciaria deben tener conexión directa y material tanto con la infracción como con el sujeto al que se vincula con la infracción; 5) Debe existir el razonamiento lógico pleno y suficiente que permita evidenciar cómo a partir de prueba indiciaria se ha llegado a disipar el principio de presunción de inocencia más allá de toda duda razonable.<sup>285</sup>

Es menester aclarar que el término suficiente tantas veces señalado, llama a que la prueba que sirve como base para la imposición de determinada sanción, sea precisa, sólida y no adolezca de ambigüedad, además del requisito insalvable de un análisis profundo y exhaustivo de los hechos documentados constantes en el expediente sancionador y que guarden relación con la persona que se cataloga como presunta infractora; es así que, por principio de inocencia, se veta la posibilidad de esgrimir meras afirmaciones que no sean respaldadas con prueba, mucho menos se permite emitir aseveraciones genéricas. Por el contrario, se ha de exteriorizar todos los hechos, datos y operaciones necesarias y relevantes que permiten imponer determinada sanción de manera individualizada. En la misma línea, se prohíbe fundamentar el establecimiento de sanciones en pruebas que se reducen a afirmar la culpabilidad de la persona por exclusión, es decir, de forma negativa; un ejemplo claro de ello es el argumento favorito de los funcionarios públicos de la Administración Tributaria, que en una única línea se limitan

---

<sup>284</sup> Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, art. 199.

<sup>285</sup> González-Jaraba, *Las claves del procedimiento sancionador tributario*, 142-3.

a decir que la norma es clara y no se presta a interpretaciones. No es posible ni razonable imponer sanciones bajo ese único y pálido criterio, que no argumento; lo que se debe es delimitar por qué la posición del presunto infractor no es razonable. Otra consideración que reviste especial importancia versa sobre la actualidad de la prueba, ya que no es concebible ni aceptable sancionar al obligado tributario porque en algún punto del pasado y sobre hechos que no se circunscriben al procedimiento administrativo sancionador tributario instaurado el sujeto pasivo se aleja de un criterio para adoptar uno distinto, que a ojos de la Administración Tributaria es erróneo, ya que la administración debe referirse única y exclusivamente a hechos que atañen al procedimiento administrativo sancionador y pruebas que reposen en el expediente respectivo, fuera de ello, nada puede servirle como fundamento en ejercicio de la facultad sancionadora. Se pone de manifiesto de igual forma que la prueba debe ser independiente, por ello las pruebas de la liquidación o regularización no necesariamente deben ser las mismas del ámbito sancionador, pues en este último se busca probar la intencionalidad del sujeto pasivo, más allá del simple quebrantamiento de la norma. Como punto final se hace especial énfasis en la objetividad de la prueba, esto es, no se puede sancionar únicamente bajo circunstancias personales,<sup>286</sup> un ejemplo de ello se lo puede encontrar en el 99,99 % de las resoluciones que imponen sanción, tanto de la Administración Tributaria como de la Administración Aduanera, y siempre reza de la siguiente manera: la persona X en ejercicio de la actividad económica X, es sin lugar a dudas conocedora de la normativa propia de su giro del negocio y las exigencias que esta le impone, así, no puede alegar buena fe cuando incumple una norma promulgada y publicada; y esa es toda la explicación que se da para asumir probada la infracción y por buena la sanción, sin el más mínimo trabajo intelectual, algo inadmisibles cuando del ejercicio de potestades públicas se trata, más en el ámbito del derecho administrativo sancionador.

En este contexto, para desvirtuar la presunción de inocencia, en cuanto presunción *iuris tantum*, es menester que la culpabilidad quede probada más allá de toda duda razonable, con prueba suficiente y motivación plena en hechos y derecho. Empero, como se puede evidenciar, el Legislador ecuatoriano toma una postura diversa cuando de derecho tributario se trata.

A más de las precisiones realizadas, baste decir que no se positiviza la necesaria separación entre órgano instructor y órgano resolutor, que materializa con matices

---

<sup>286</sup> *Ibíd.*, 167-75.

necesarios, el principio de imparcialidad en ámbito sancionador tributario, al no dejar todo el proceso en manos de un solo funcionario; dado que, conforme destaca la Doctora Carmen Simone Lasso maestra en Derecho Tributario, las infracciones tributarias de carácter administrativo en tanto contravenciones y faltas reglamentarias, solo pueden ser conocidas y sancionadas de manera privativa por la Administración Tributaria, es por esta razón que, la actividad sancionadora que se desarrolla dentro de los órganos de las administraciones tributarias no entraña en si la administración de justicia<sup>287</sup>. Así pues, la *vindicta* pública se deja en manos de la Función Judicial en jurisdicción penal, empero, ello no implica desconocer la esencia y naturaleza misma de la infracción y la pena que se irroga sea en sede administrativa ni tampoco se puede menoscabar los principios del debido proceso.

En cuanto a la caducidad, la misma no se halla contemplada en los casos del ejercicio de la facultad sancionadora en esfera del derecho tributario, lo único que sí se reconoce es la prescripción, en dos momentos: de la acción misma para sancionar infracciones tributarias, que se cuenta desde el momento en el cual se comete la conducta infractora hasta los 3 años subsiguientes;<sup>288</sup> y, la prescripción del cobro de las penas pecuniarias impuestas, que se computan en 5 años posteriores a la ejecutoria de la resolución o sentencia que establezca las sanciones en cuestión. Cabe destacar que procede la suspensión de la prescripción sobre penas pecuniarias cuando se cite en legal y debida forma al obligado tributario con el auto de pago.<sup>289</sup>

Es propicio en esta parte destacar la importancia del procedimiento administrativo sancionador con especial énfasis en el derecho tributario, dado que el procedimiento se instaura como la vía adecuada a través de la cual la Administración Pública forma su voluntad, es indispensable que medie procedimiento respectivo para la imposición de sanciones, pues apareja la materialización de doble garantía: viabiliza la aplicación de la norma jurídica al caso específico y con ello salvaguarda los intereses de carácter público al imponer sanción en los casos que se esté ante una conducta infractora, así como también permite tutelar los derechos del obligado tributario.<sup>290</sup>

Empero, la exigencia de procedimiento administrativo sancionador no se agota con que la ley habilite uno para el efecto, sino que el procedimiento así establecido debe

---

<sup>287</sup> Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 334-5.

<sup>288</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 340.

<sup>289</sup> *Ibíd.*, art. 341.

<sup>290</sup> Gómez Tomillo y Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*, 698.

ser idóneo en la medida que permita garantizar el fiel cumplimiento de los principios torales del derecho administrativo sancionador, que, en suma, son los derechos de orden procesal penal adaptados a la materia administrativa y que gozan de rango constitucional,<sup>291</sup> e internacional en el ámbito de DD. HH.; razón por la que el menoscabo de los requerimientos de un verdadero procedimiento administrativo sancionador o las garantías esenciales del mismo decantan de forma inevitable en la falta de validez del acto así emanado.

Ello se debe a que, si bien la Administración Pública debe satisfacer el interés público, esto solo se logra cuando la Administración encuadra su actuación conforme a derecho; por consiguiente, los actos que se expidan en contradicción con el Derecho no tienen validez por cuanto resultan contrarios al interés general. A estos efectos se debe considerar también que la Administración goza de amplias prerrogativas mediante las cuales puede cambiar la situación jurídica de las personas, esto es, cuenta con la capacidad de transmutar el orden jurídico establecido de forma unilateral, como se puede apreciar en la facultad de ejecución derivada de la autotutela administrativa. Así las cosas, las actuaciones que deriven de la Administración surtirán los efectos jurídicos pertinentes, solo cuando se haya materializado las garantías suficientes y respetado los elementos mínimos indispensables respecto de la seguridad jurídica; entonces y solo entonces, la actuación administrativa será tenida como legítima y capaz de modificar la paz jurídica.<sup>292</sup>

Para satisfacer el principio de garantía procedimental se debe delimitar de forma clara, precisa y previa las funciones propias del órgano<sup>293</sup> instructor, así como también del órgano resolutor. A más de ello, el procedimiento requiere la apertura de un expediente distinto e independiente de aquel que la Administración Tributaria inició en ejercicio de las facultades de gestión tributaria respecto del sujeto pasivo; con ello, la necesidad de iniciar un procedimiento administrativo sancionador es la regla general, como excepción se puede unificar los procedimientos, siempre con la aceptación previa y expresa por parte de la persona.<sup>294</sup>

---

<sup>291</sup> Almudí Cid, *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, 40.

<sup>292</sup> *Ibíd.*, 41.

<sup>293</sup> En cuanto al órgano, en lo que a procedimiento administrativo sancionador se refiere, este concepto reconduce a la persona natural encargada de ejercer las funciones en cuestión, tal persona debe ser servidor público, es decir, quien funja como órgano que inicia el procedimiento, como aquel que instruya, o bien resuelva, deberá ser funcionario público y no personal de régimen laboral común. Gómez Tomillo y Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*, 750-1.

<sup>294</sup> González-Jaraba, *Las claves del procedimiento sancionador tributario*, 115-9.

A ello debe añadirse en cuanto a garantías, de forma sucinta, que debe contar con las siguientes: autorización previa al inicio del procedimiento administrativo sancionador, para evitar que se instituyan procedimientos que carezcan de razón alguna; tiempo límite para el inicio del procedimiento en caso de sanciones pecuniarias y también en aquellos supuestos de sanciones no pecuniarias; individualización de los procedimientos sancionadores así como de las infracciones; audiencia previa a emitir resolución; separación de las competencias en cada fase del procedimiento; tiempo límite para la adopción de la resolución; casos en los cuales se interrumpe los tiempos de caducidad. Una vez emitida la resolución del procedimiento se debe conceder al sujeto pasivo la oportunidad para interponer un recurso autónomo que verse de manera exclusiva sobre el acto administrativo que establece la sanción; en igual sentido, deberá suspenderse la ejecución de las sanciones sin requerimiento de garantía o caución alguna mientras la resolución no adquiera firmeza en sede administrativa. Ello apareja también la necesidad de no exigir intereses cuando se suspende la ejecución de acto en vía administrativa. Como punto final se señala que en caso de existir reducción cuando se presente conformidad con el acto administrativo, el hecho de recurrir de este no implica la pérdida de dicha reducción.<sup>295</sup>

Como vendrá a conocimiento del lector luego del análisis realizado, el caricaturesco intento de establecer un procedimiento administrativo sancionador tributario por parte del Legislativo ecuatoriano no cumple con los requerimientos más elementales de respeto al ejercicio de las facultades administrativas, ni mucho menos el de tutela a los derechos, libertades y garantías del obligado tributario. Empero, los yerros no acaban en este punto, por ello debe estudiarse qué pasa cuando el sujeto pasivo incurre en error, algo que es importante para el correcto ejercicio del *ius puniendi* del Estado.

#### **4. El obligado tributario y el error tributario**

Una precisión que debe hacerse sobre la conducta es que esta puede darse por acción u omisión,<sup>296</sup> por lo menos así lo reconoce el COT de manera formal. Según el maestro penalista español Luzón Peña, *stricto sensu* la acción es demarcada como la manifestación de la voluntad hacia el exterior, es decir, movimiento voluntario, y es esto

---

<sup>295</sup> *Ibíd.*, 121-34.

<sup>296</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 314.

lo que importa en tanto elemento de la infracción, independiente de si causa o no un resultado, por ello, es también entendida como conducta voluntaria externa.<sup>297</sup>

Por otro lado, la omisión se traduce en la abstención por parte de la persona, pero no es un dejar de hacer sin más, sino que se ha dejado de hacer algo que por ley se debía, y sin embargo no se hizo, es allí cuando se configura en abstracto la infracción.

Empero, existe una tercera posibilidad, que la persona realice algo u omita algo debido a error. El error en tanto abstracción disonante de la realidad objetiva no deriva de manifestación de voluntad alguna, por tanto, no busca crear daño o detrimento, sino que es producto de la naturaleza humana misma, ya que en ocasiones la persona puede contar con una representación de la realidad que le rodea, pero esta puede estar equivocada.

Dentro del mundo jurídico se tiene dos clases de errores, a saber: error de tipo y error de prohibición. El primero de ellos tiene intrínseca relación con los elementos reales que configuran el suceso que el Legislador ha descrito en el tipo penal, esto es, el error recae sobre las características típicas, por lo que, el sujeto materializa alguno de los elementos o características objetivas del tipo penal pero no tiene conocimiento que ha llevado a cabo alguna de ellas.<sup>298</sup> En el ámbito tributario los errores aritméticos se enmarcan en los errores de tipo.

De manera general los errores de tipo tienden más a incidir dentro del campo de la antijuridicidad y la tipicidad.<sup>299</sup> El error se subdivide también en dos: error vencible e invencible. Es vencible cuando la persona pudo haber evitado el incurrir en el mismo si hubiese tomado las medidas necesarias de diligencia debida. El error invencible, por otro lado, tiene lugar cuando debido a las circunstancias mismas que rodean el hecho, así como las aptitudes propias del sujeto pasivo no hacían posible el evitar la materialización del error en cuestión.

Así las cosas, si se configura un error de tipo vencible se puede reducir la intensidad de la sanción a imponerse, dado que en teoría no existe dolo, pero sí imprudencia, por esto la sanción debería ser mucho menor en comparación con aquellos supuestos en los que la conducta se estime como dolosa. Ahora, cuando se esté frente a un error de tipo invencible no se debe imponer sanción alguna, con lo que el efecto de esta clase de error es la absolución,<sup>300</sup> ya que para que una conducta sea punible se exige

---

<sup>297</sup> Luzón Peña, *Lecciones de Derecho Penal Parte General*, 121.

<sup>298</sup> Gómez Tomillo y Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*, 417.

<sup>299</sup> Eva María Gil Cruz, *El derecho al error tributario* (Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U., 2023), 82.

<sup>300</sup> Gómez Tomillo y Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*, 418-20.

la conciencia de la antijuridicidad, así como también que exista voluntariedad, ello apareja que las acciones u omisiones atribuidas al presunto infractor sean libres y espontáneas, con lo cual, la persona es responsable de las consecuencias que deriven de su conducta.<sup>301</sup>

El error de prohibición es el segundo de los errores y afecta a la esfera de la culpabilidad, y se sintetiza en la creencia del supuesto infractor que su obrar no infringe el derecho y, al igual que el error de tipo, el error de prohibición tiene sus propias clasificaciones, como son el error de prohibición directo e indirecto. En el error de prohibición de tipo directo la persona desconoce la existencia de la norma prohibitiva o mandatoria, esto es, la norma no es aprehendida de forma alguna, con lo que más que error se está ante la ignorancia, no como término despectivo sino como el no saber algo; en cualquier caso, se lo equipara al error. La otra clase de error es el de prohibición indirecto; en este, a pesar de que se conoce la norma, la persona asume que existen causas de justificación que le permiten obrar de la manera que ha obrado, es decir, se piensa que la norma autoriza la materialización de la conducta en cuestión, o cuando menos existen presupuestos jurídicos y de hecho como causa de justificación,<sup>302</sup> un ejemplo de error de prohibición se puede apreciar en los casos que se solicita determinada exención, deducción o devolución, por cuanto, de la lectura de la norma tributaria, el sujeto pasivo concibe que tiene derecho a tales beneficios fiscales, no solo en abstracto, sino que cumple también los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico y la Administración Tributaria.

A este punto se torna indispensable traer a colación dos disposiciones legales y analizarlas desde el punto del derecho tributario. Las disposiciones en cuestión se hallan recogidas en el Código Civil ecuatoriano que de forma imperativa establecen que a partir de la entrada en vigencia de la ley con la respectiva promulgación en el Registro Oficial, la misma adquiere fuerza obligatoria y se presume que desde ese momento también todas las personas la conocen;<sup>303</sup> como efecto derivado de esta disposición, la ley obliga a todos sin discriminación, es decir, nacionales y extranjeros que habiten en territorio ecuatoriano, y hace alusión a la máxima de derecho romano *ignorantia iuris non excusat*.<sup>304</sup>

---

<sup>301</sup> Gil Cruz, *El derecho al error tributario*, 78.

<sup>302</sup> *Ibíd.*, 81-2.

<sup>303</sup> Ecuador, *Código Civil*, Registro Oficial 46, Suplemento, 24 de junio de 2005, art. 6.

<sup>304</sup> *Ibíd.*, art. 13.

Aunque lo dicho aplica a todas las ramas del derecho, se modula en el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado, y en el caso ecuatoriano debería morigerarse en ámbito del derecho tributario. Como razones se exponen las siguientes para tal efecto: como primer punto y en referencia a lo ya citado en líneas precedentes, para que una conducta sea sancionada, se debe probar que existe conciencia de la antijuridicidad y que la conducta en cuestión ha sido voluntaria, con ello, el error y en este caso la ignorancia atempera tales exigencias bajo las consideraciones que se detallarán de manera más amplia en los párrafos siguientes.

Como segunda razón se tiene que, a diferencia de lo que sucede en otros países en los cuales se ha utilizado la tecnología a su favor y cuentan con bases de datos a las cuales puede acceder el público en general para consultar las leyes y normas no solo del ordenamiento jurídico interno sino también internacional, en Ecuador no existe tal cosa, de hecho, la persona que quiera saber qué dice determinada disposición legal o normativa debe pagarse una plataforma jurídica que le permita el acceso a la norma actualizada, o comprar la norma en físico. Sea como fuere, no todas las personas cuentan con la capacidad económica para sufragar tales gastos, más si se considera que en Ecuador la seguridad jurídica es uno de los derechos y principios sobre los que mayor detrimento se irroga, pues las leyes, sobre todo las de derecho tributario y las de contratación pública son las normas con mayores modificaciones, y lo que se dispone hoy, muy probablemente en cuestión de horas o a más tardar días, varíe de manera sustancial, es por ello que la persona no tiene la oportunidad real y efectiva de conocer las normas, es más, ni siquiera puede acceder a ellas sin tener que desembolsar una cantidad de dinero.

Como tercera razón, y derivada de todo lo analizado a lo largo del presente trabajo investigativo, y en estrecha relación con lo manifestado por las altas cortes estudiadas, la normativa tributaria es extremadamente compleja y hasta cierto punto abstrusa, al punto de causar controversia entre los más entendidos en la materia; de hecho muchas veces incluso los jueces cometen errores en la interpretación de las normas y ellos son, de manera virtual, los más cualificados para comprender la norma y aplicarla; por tanto, si se reconoce que hasta los más doctos en la materia pueden incurrir de forma eventual en errores ¿Por qué se exige perfección en el ciudadano promedio?; y, lo que es peor, ¿Por qué se lo castiga de forma draconiana al acudir al principio medieval de *versari in re illicita*?

Pareciera que el Legislador ecuatoriano ha olvidado que no todas las personas son versadas en materia de derecho tributario, área que por cierto no se reduce a la tributación

a nivel de Estado Central, sino que abarca los GAD, la tributación indirecta en operaciones internacionales y la fiscalidad internacional; lo que es más triste aún, los mismos legisladores desconocen la materia, sino qué otra explicación existe para que se aplique, a día de hoy, en ámbito de derecho administrativo sancionador tributario, disposiciones penales que datan de la época medieval que, huelga decir, no por nada se la denominaba como oscurantismo; y, los errores no se limitan al ámbito sancionador, sino que comprenden a todo el espectro del derecho tributario, con ello, si una norma está mal redactada, entenderla se torna en una tarea titánica por parte del común de los mortales.

La cuarta razón responde a las actuaciones del Poder Legislativo que muchas veces deja a cargo de normativa infra legal el desarrollar parámetros que deben ser positivizados en la ley. Gracias a tales peculiaridades, conocer la norma se complejiza aún más, porque si bien existen plataformas de las respectivas entidades del Estado, las mismas no son nada amigables con el obligado tributario, a más de ello, no cuentan con normas actualizadas, o lo que es más común, la página nunca carga y devuelve errores de manera automática al usuario; así, aunque bien quisiera la persona conocer las modificaciones de la norma, que nunca son pocas, no podría tampoco hacerlo, por cuanto la Administración Tributaria no funciona como debería.

La quinta razón se fundamenta en la falta de doctrina administrativa de carácter tributario, que en otros países es bien acogida y desarrollada, pues sirve a la Administración Tributaria para clarificar puntos controvertidos de la norma, a más de establecer pautas de aplicación de esta, en ese sentido el obligado tributario cuenta también con el acervo de información necesaria para instruirse sobre el tema. Escenario que sería deseable en Ecuador, pero no es así, ya que la absolución de consultas en la mayor parte de casos se reduce a copiar y pegar artículos enteros de la normativa tributaria, sin el más mínimo esfuerzo de explicar al sujeto pasivo la esencia de la norma o cómo esta se aplica a su caso, así, de poco o nada sirve interponer una consulta, pues la persona queda en las mismas circunstancias, o incluso peores de las que se encontraba previo a solicitar consulta a la Administración. En algo ayudan las circulares, pero estas no pueden aclarar todas las singularidades de la norma tributaria ecuatoriana.

Por último, pero no menos importante, se tiene la negativa en contra del obligado tributario para que este pueda proveer una interpretación de la norma distinta al que sostiene la Administración, aunque sea la Administración Tributaria la que esté errada, y la interpretación del sujeto pasivo resulte razonable; algo que es en esencia un

despropósito con impacto negativo inimaginable, porque, para que la persona pueda cumplir tanto las obligaciones tributarias que se le exigen, como también los deberes formales debe como punto de partida interpretar la ley, y aunque el auténtico y máximo intérprete de la norma es en abstracto el Poder Legislativo central, la persona también realiza un esfuerzo lógico, racional y razonable para tratar de entender qué es aquello que le trata de transmitir la norma, sea a modo de exigencia de acción o como abstención; siempre y en todos los casos debe interpretar el ordenamiento jurídico y, valga recalcar, no todas las personas son contadoras, ni abogados ni pertenecen a ramas afines; así, no es coherente solicitar a la persona que califique el hecho generador, que interprete la norma tributaria, pero que, en caso de discordancia por parte de la Administración, sea el sujeto pasivo el que en automático sea haga acreedor a una o varias sanciones, que pueden abarcar no solo la esfera administrativa, sino que pueden decantar en ámbito penal, inclusive.

Lo que se debe exigir dentro del procedimiento administrativo sancionador tributario es que la interpretación de la norma sea razonable. Así, se debe permitir al obligado tributario explicar cómo llega a la conclusión que la norma manifiesta aquello que asevera y no otra cosa; esta simple actividad facilita la identificación de errores, coadyuva a un entendimiento significativo de la normativa tributaria por parte de la sociedad en general y del obligado tributario en particular, además de permitir el subsanar tales errores sin necesidad de caer en la actividad reaccionaria de sancionar por sancionar, ya que los errores de buena fe no son sancionados, al menos en el mundo civilizado.

Así las cosas, en armonía con lo manifestado, el error o ignorancia respecto de la norma no tendría por qué implicar la automatización de sanciones. Empero, existen parámetros que deben considerarse, pues no todos los errores se traducen en la absolución de la sanción. En los errores de prohibición existen también errores que son vencibles y errores que son invencibles. Como se expresó, el error de prohibición puede ser invocado solamente bajo la premisa que se ignora que la conducta materializada por parte de la persona es contraria a Derecho, lo que es lo mismo, se obra bajo la creencia de licitud. En este contexto, la evitabilidad del error, sobre todo en los errores de prohibición de tipo directo, gira en torno a la posibilidad con la que cuenta la persona para instruirse sobre Derecho; no así en el caso del error de prohibición indirecto, que no se extinguen con el requerimiento de instrucción sobre las causas de justificación, sino que se extiende a las circunstancias propias de la conducta, bajo las cuales cabe conminar a la persona a que lleve a cabo una verificación más o menos profunda sobre los presupuestos de la conducta

en cuestión, o la necesidad de determinada acción, esto es, la persona tiene el deber de cumplir o evitar determinada acción u omisión. Con ello en mente, el error es vencible si la persona tiene al menos sospechas que la conducta en la cual incurre es contraria a derecho, además de contar con las herramientas y el conocimiento suficiente para aprender sobre tal ilicitud y, por tanto, debía informarse al respecto antes de ejecutar la conducta. Es necesario enfatizar que no es necesario que exista seguridad absoluta que la conducta transgrede el ordenamiento jurídico, sino que basta con que la persona, de forma consciente, deduzca que existen altas probabilidades de que aquello que va a hacer o dejar de hacer es contrario a Derecho. Bajo este orden de ideas, no ha lugar a error de prohibición cuando el sujeto pasivo se ha valido de vías prohibidas o desautorizadas por la norma jurídica y resulta evidente a todo mundo, tal que se configuran como ilicitudes notorias o evidentes. A modo de resumen, los elementos que permiten evidenciar cuando un error es vencible o invencible son los siguientes: 1) Circunstancias objetivas de la conducta; 2) Circunstancias subjetivas del presunto infractor; 3) Condiciones psicológicas y culturales del agente; 4) Posibilidad de hacerse con información y obtener asesoramiento; 5) Posibilidades de acudir a medios que faciliten conocer la implicación jurídica de la conducta en la que ha incurrido; 6) Valoración de la propia naturaleza de la conducta infractora, características y posibilidades que se desprendan de la misma para ser conocida por el presunto infractor.<sup>305</sup>

Además del error, en este apartado vale analizar otras circunstancias eximentes y atenuantes de la culpabilidad en la esfera de derecho tributario, a más de aquellas que sirven de agravantes.

Entre las circunstancias eximentes, abre la lista la fuerza mayor o caso fortuito, particular sobre el que el TJUE se ha pronunciado en sentido que la fuerza mayor no debe ser asociada únicamente con una imposibilidad absoluta por parte del sujeto pasivo, sino que comprende a aquellas circunstancias ajenas a la persona; tales circunstancias que resultan anormales e imprevisibles se traducen en consecuencias que no hubieren podido evitarse, incluso si la persona hubiese empleado la máxima diligencia posible o exigible. Bajo esta óptica, las circunstancias ajenas no se restringen a un sentido físico o material, sino que abarca a aquellas que de forma objetiva escapan al control de la persona, o bien se hallan fuera de su ámbito de responsabilidad.<sup>306</sup>

---

<sup>305</sup> Gil Cruz, *El derecho al error tributario*, 81-6.

<sup>306</sup> TJUE, Sala Segunda, *Caso Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) Vs. Administration des douanes et droits indirects; et, Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières*

La segunda circunstancia eximente es la diligencia que se estima como una actitud activa de cuidado, caracterizada por el esmero que se emplea para obtener un resultado específico; así, la diligencia exige una conducta dirigida a detectar errores y riesgos potenciales, para así minimizar las probabilidades que los mismos sucedan mediante la adopción de medidas concretas y eficientes. Así pues, la diligencia no admite la pasividad de la persona; claro está que la falta de diligencia debe ser probada por la Administración, a fin de desvanecer el principio de presunción de inocencia.<sup>307</sup> Como necesaria clarificación a fin de evitar malos entendidos, se deja constancia que el error no implica falta de diligencia, por cuanto la discordancia en la abstracción de la realidad objetiva, o el no captar del todo la misma, puede darse incluso en casos en lo que se emplee suma diligencia, justamente por ello se ha dejado sentada la existencia del error invencible.

La tercera circunstancia eximente pivota sobre la razonable interpretación de la norma tributaria que tendrá en consideración los siguientes dos factores: 1) la complejidad misma de la norma tributaria; 2) La razonabilidad de la interpretación ofrecida por el contribuyente, dado que siempre se exige que la interpretación se encuadre dentro del principio de razonabilidad, así pues, no se admiten otro tipo de interpretaciones. Ya en la práctica diaria, es menester también acudir a los pronunciamientos que constituyan doctrina administrativa-tributaria, o a lo expresado por los tribunales especializados en la materia,<sup>308</sup> porque es claro que si la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario ha emitido una resolución en la cual se deja claro cómo se ha de proceder ante un caso específico o el alcance de la norma, no puede el ciudadano oponerse al argumento judicial so pretexto de “interpretar la norma de forma razonable”. Huelga decir que si la Administración disiente del análisis efectuado por el obligado tributario, es tal Administración entonces la que debe probar que la interpretación cae fuera de lo razonable; jamás será obligación del sujeto pasivo, pues nadie está llamado a probar su inocencia. Se remarca una vez más que hacer constar dentro de la resolución “la norma es clara y no conduce a errores”, o peor aún “la norma no presente dificultad más que cualquier otra norma tributaria”, no es argumento sino criterio subjetivo que nunca será considerado como motivación válida para imponer sanciones.

---

(*DNRED*), C-314/06, Sentencia de 18 de diciembre de 2007, párrs. 23-33, ECLI:EU:C:2007:817, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=71924&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8682774>.

<sup>307</sup> González-Jaraba, *Las claves del procedimiento sancionador tributario*, 175.

<sup>308</sup> *Ibíd.*, 178.

La cuarta circunstancia eximente se puede alegar cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha actuado conforme a las disposiciones y criterios emitidos por la Administración, así, por el principio de confianza legítima,<sup>309</sup> derivado de la máxima de derecho romano *venire contra factum proprio non valet*, se establece que si la Administración Tributaria ha mantenido un criterio sobre determinado punto por un tiempo sostenido y no aislado, ha creado entonces en el obligado tributario una razonable expectativa de actuación que se defrauda cuando sin mayor motivación se aparta de ella.<sup>310</sup> Por esta razón, cuando el contribuyente se guía por los criterios que emite la misma Administración, o los parámetros dispuestos en ejercicio de la facultad reglamentaria,<sup>311</sup> mal pudiera la Administración Tributaria sancionar a la persona, por cuanto ha realizado aquello que se le ha exigido y, de sancionarla, quebrantaría de forma grave el derecho a la seguridad jurídica, ya que su actuar pondría de manifiesto claros tintes de arbitrariedad e ilegitimidad.

Abordados los eximentes, es oportuno tratar los atenuantes que, si bien no disipan la culpabilidad, sirven al momento de imponer sanción para modular la gravedad con la que afectan a la persona. Como atenuante se tiene el realizar el pago dentro del plazo determinado por la Administración, que se podría materializar como una reducción del 30% en los casos que el sujeto pasivo hubiere firmado acta de conformidad; 50% cuando se acepten actas de acuerdo; y, 25% cuando el monto de la sanción impuesta se cancela dentro del período voluntario; es preciso señalar que las reducciones son excluyentes entre sí.<sup>312</sup>

Como penúltimo punto del presente apartado se analizará los agravantes, que son aquellas circunstancias que empeoran la situación del presunto infractor y, por tanto, se traducen en una sanción más rigurosa o un grado de infracción mucho mayor, esto es, ya no se estará ante una infracción imprudente sino dolosa, por ejemplo.

La primera circunstancia agravante de la infracción es la antítesis de la diligencia, es decir, la negligencia manifiesta, que en tanto falta de acuciosidad deberá ser valorada en torno a tres factores: 1) La complejidad de la norma tributaria infringida; 2) El conocimiento y experiencia profesional que tenga sobre la materia el sujeto pasivo; 3) La diligencia que haya ocupado la persona, en caso de haberla ocupado.<sup>313</sup>

---

<sup>309</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 5.

<sup>310</sup> Cruz Villacís, *Impuestos a los Servicios Digitales en el Ecuador*, 36-7.

<sup>311</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 7.

<sup>312</sup> González-Jaraba, *Las claves del procedimiento sancionador tributario*, 196.

<sup>313</sup> *Ibíd.*, 173.

La segunda circunstancia agravante de la infracción versa sobre la ocultación, sea de datos, información, documentos y demás. En este orden de ideas, la ocultación se puede evidenciar en la no presentación de las declaraciones debidas; la presentación de declaraciones con operaciones o actividades inexistentes o cargadas de importante falsedad; el omitir de forma total o parcial datos, etc.<sup>314</sup> La ocultación agrava la infracción y, por ende, la sanción, dado que entorpece las labores de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, además de presentar claros matices de pretender inducir a error a la Administración, aunque no se obtenga algún beneficio pecuniario de ello.

La tercera circunstancia agravante de la infracción es la utilización de medios fraudulentos como las anomalías sustanciales dentro de la contabilidad o ya, de hecho, llevar doble contabilidad; servirse de entidades o personas interpuestas, así como también, emplear facturas, comprobantes de venta o cualquier otro documento falso o falseado, etc.<sup>315</sup>

La cuarta circunstancia agravante de la infracción consiste en dejar de ingresar montos retenidos, dejar de retener montos que debieron retenerse, o no realizar el pago a cuenta<sup>316</sup> respectivo.<sup>317</sup>

A manera de cierre se ponen de relieve las circunstancias agravantes de la sanción, que son: 1) La comisión de infracciones tributarias de forma repetida, serán calificadas bajo el parámetro de comisión infracciones repetidas siempre que estas tengan la misma naturaleza; 2) Perjuicio económico causado al Tesoro Público; 3) Incumplimiento sustancial respecto de la obligación de documentar y también de la obligación de facturación.<sup>318</sup>

Antes de finalizar este apartado, vale examinar dos principios propios del derecho penal que deben ser considerados en la esfera del derecho administrativo sancionador tributario, el primero de ellos es el principio de oportunidad, que hasta cierto punto representa flexibilización del principio de legalidad, pues en esencia la prosecución de las infracciones debe darse por los órganos competentes, sin que estos puedan dejar de

---

<sup>314</sup> *Ibíd.*, 188.

<sup>315</sup> *Ibíd.*, 190.

<sup>316</sup> Los pagos a cuenta son aquellos valores que el sujeto pasivo debe ingresar en favor de la Administración Tributaria como una especie de anticipo o garantía sobre el pago de la deuda tributaria de determinado impuesto, por lo general la renta; los pagos a cuenta pueden darse mediante pago fraccionado que lo realiza el mismo contribuyente. Por otro lado, se tiene al ingreso a cuenta que son los valores que un tercero disminuye y conserva del pago que debe realizar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, para ingresarlo a la Administración Tributaria a nombre dicho sujeto; por último, la retención propiamente dicha se aplica más en los impuestos de corte indirecto.

<sup>317</sup> González-Jaraba, *Las claves del procedimiento sancionador tributario*, 196.

<sup>318</sup> *Ibíd.*, 194-6.

hacerlo, al menos de manera virtual, pero la realidad, que en ocasiones dista mucho del mundo ideal de la doctrina, indica que no todas las infracciones pueden ni tampoco deberían ser sancionadas, dado que hasta la persona que cumple sus obligaciones a cabalidad, con gran esmero de su parte, en no pocas ocasiones se ve en una encrucijada propiciada por la multiplicidad de normas que regulan el ámbito tributario;<sup>319</sup> por ello, es susceptible de incurrir en errores y no es viable desde el punto de vista económico ni social perseguir hasta la más mínima contravención de la norma jurídica, es en ese momento que entra en escena el principio de oportunidad, para que la Administración pueda dejar de perseguir infracciones menores, que en todo caso debería considerar los siguientes parámetros: 1) No procede en montos mayores de los aplicados en obligaciones de recuperación onerosa, esto es, un salario básico unificado;<sup>320</sup> 2) No se aplica en caso de infracciones reiteradas hasta por el plazo de dos años; 3) No es aplicable en casos de infracciones dolosas.

El segundo principio es el de *non reformatio in peius*, que debe ser observado cuando la sanción inicial ha sido anulada o bien cuando se configure retroacción de actuaciones administrativas; así, la Administración Tributaria queda vedada para empeorar la situación del obligado tributario como resultado de la resolución de un procedimiento iniciado de parte, esto es, no se puede agravar la condición inicial del solicitante, ya que tal actuación se instituiría como óbice al derecho de recurrir.<sup>321</sup>

Otra forma en la cual se puede verificar el cumplimiento del principio de *non reformatio in peius*, de manera muy sucinta, abarca acción de impugnación<sup>322</sup> interpuesta por parte del sancionado ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, proceso especialísimo por cuanto, como enseña la doctora Katty Muñoz Vaca, maestra de Derecho Tributario y Administrativo, el proceso contencioso en materia tributaria, a pesar de ser dispositivo cuenta con tintes de oficiosidad, además de conceder al juez tributario la capacidad de realizar control de legalidad<sup>323</sup>, sin perder de vista la obligación de tutelar los derechos de las partes bajo el principio de igualdad, así como también, buscar la

---

<sup>319</sup> Gómez Tomillo y Sanz Rubiales, *Derecho Administrativo Sancionador*, 729-32.

<sup>320</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. innumerado posterior al art. 56.

<sup>321</sup> Almudí Cid, *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, 131.

<sup>322</sup> Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial 506, Suplemento, de 22 de mayo de 2015, art. 320, núm. 06.

<sup>323</sup> El control de legalidad, como lo explica la Dra. Katty Muñoz, permite al juzgador contencioso tributario, el apartarse del objeto de la litis que las partes hayan establecido y con ello el poder de establecer la premisa menor del proceso, siempre con respeto del principio de racionalidad y razonabilidad. Katty Muñoz Vaca y Jaime Pazmiño Jara, *Manual de Derecho Procesal Tributario* (Quito: Ediciones Legales EDLE S. A., 2022), 8.

verdad material<sup>324</sup>. Con ello en mente, a pesar que el juzgador en materia contencioso tributaria cuenta con facultades bastante amplias como se puede apreciar, no podría por el principio en estudio, imponer más sanciones que las costas procesales, ya reconocidas en el mismo COT, tampoco puede agravar la sanción ya establecida, más si se considera que el romper el delgado equilibrio entre detrimento sufrido por la administración y gastos incurridos por la misma, pueden decantar en penas propiamente dichas; vale decir que, el hecho de hacer un recalcu a la sanción porque no fue correctamente computada en sede administrativa, no quebranta el principio de *non reformatio in peius*.

Con el breve detalle necesario antes realizado y para introducir de vuelta al lector al tema central de la presente investigación, a pesar de lo ya detallado, las infracciones tributarias así demarcadas en el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano realmente no consideran la voluntad, sino que se limita a la actuación positiva o la omisión que en abstracto contravienen la disposición normativa, sin importar si la acción u omisión se derivan de conciencia de la antijuridicidad y, además, si enmarca o no dentro de la voluntariedad. El comportamiento así realizado por el Legislativo y la Administración Tributaria conculca las bases del ejercicio del *ius puniendi* del Estado, ya que se castiga el error que bajo determinados parámetros se puede considerar invencible y es hasta cierto punto parte connatural del ser humano, pues el mismo no es perfecto, sino perfectible. Así, el castigar los errores que no pueden ser vencidos comporta castigar a la persona por ser tal y, con ello, deshumanizarla; amén de ello, no considera eximentes, lo cual es objetable, ya que desincentiva a la persona que a pesar de su diligencia ha incurrido en infracción y de forma alguna comporta riesgo para el bien jurídico tutelado, pero ello es indiferente tanto para el Poder Legislativo como para la Administración Tributaria; además de los incontables errores que derivan de la poca acuciosidad del Legislador al emitir la norma tributaria, de la falta de buena administración tributaria que permita al ciudadano acercarse de manera efectiva al derecho tributario para poder cumplir de manera mucho más ágil y simple sus obligaciones y deberes formales, abona también la complejidad que es connatural a la misma norma de carácter tributario.

Otro efecto no deseado de todos los errores legales, normativos y administrativos en materia tributaria es el fomentar el arbitraje regulatorio negativo,<sup>325</sup> y en ámbito

---

<sup>324</sup> Muñoz Vaca y Jaime Pazmiño Jara, *Manual de Derecho Procesal Tributario*, 8.

<sup>325</sup> El arbitraje regulatorio propende a la maximización de beneficios al explotar las diferencias regulatorias existentes, en síntesis, aprovecha la brecha entre la sustancia económica de una transacción y su tratamiento legal o regulatorio. Actividad que en inicio no está encaminada a causar detrimento al Tesoro Público; sin embargo, aplicado de forma negativa, puede facilitar la evasión o elusión de tributos, así como

administrativo sancionador tributario se acentúa aún más este dilema, pues únicamente las grandes empresas y las personas con un poder adquisitivo considerable cuentan con las posibilidades reales de oponerse a los procedimientos sancionadores de la Administración Tributaria, mientras que el ciudadano que forma parte de la sociedad en general queda desprotegido porque, como se ha indicado, de la revisión de la normativa tributaria ecuatoriana no existe un defensor del contribuyente, por lo que la persona que requiera patrocinio jurídico en el campo del derecho tributario deberá costear los gastos con su propio dinero, independientemente de si cuenta o no con la capacidad económica para hacerlo. A más de ello, no todos los profesionales del derecho cuentan con el conocimiento ni la experticia suficiente para afrontar un procedimiento o proceso de índole tributaria, porque, como ha quedado advertido, el derecho tributario tiene fuerte conexión con el derecho administrativo, pero el derecho tributario es altamente especializado en materia económica y financiera.

La realidad entonces indica que el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano es demasiado reactivo y no trabaja de manera previa, a efectos de minimizar el cometimiento de infracciones, sino que, una vez materializada la conducta infractora, hace gala de todo el *ius puniendi* concedido a la Administración Tributaria para reprimir a la conducta y a la persona. Actuación que es demasiado problemática en tanto se funda en un principio penalista del medioevo, el *versari in re illicita*, que no es imputación objetiva ni subjetiva, sino que basta con la simple inobservancia de la norma para que, de forma automática, el sujeto pasivo de la obligación tributaria tenga ya una sanción. Y en nada ayudan las disposiciones legislativas sobre el procedimiento administrativo sancionador que, a más de ser pocas, no son correctas por cuanto no respetan los mínimos esenciales de un verdadero procedimiento administrativo sancionador, es más, el COT abiertamente desconoce los principios de derecho administrativo sancionador, hasta el punto de pasar por sobre los mismos y llamar evasor al infractor.

Lo dicho resulta sumamente cuestionable, ya que parece haberse instrumentalizado al derecho administrativo sancionador en materia tributaria hasta reducirlo a una forma más de recaudación, cuando esa no es ni de lejos la función que el derecho le asigna. El derecho administrativo sancionador está para viabilizar que la

---

esquivar la aplicación estricta de las normas de contabilidad, o de plano incumplir los requisitos sobre información y las cargas regulatorias. Hossein Nabilou, "Regulatory Arbitrage and Hedge Fund Regulation: The need for a transnational response", *Fordham Journal of Corporate & Financial Law*. 22, n.º 2, article 2 (2017): 563, <https://ir.lawnet.fordham.edu/jcfl/vol22/iss4/2>.

Administración Pública cumpla sus fines y pueda desarrollar correctamente sus funciones, no para reducir a la persona a súbdito fiscal.

Lo óptimo es y debería ser dejar atrás todo ese bagaje oscurantista tan arraigado en el ejercicio del *ius puniendi* en materia tributaria y evolucionar hacia un derecho responsivo, esto es, el ordenamiento jurídico y la Administración Tributaria en todos sus niveles deben transitar hacia un derecho administrativo sancionador responsivo.

Este derecho busca que tanto la norma jurídica como la Administración misma, se adapten a las necesidades de la sociedad que regulan, tales necesidades comprenden tanto las de índole social como las de índole económica, para ello se ha de considerar los hechos sociales y los cambios propios de la sociedad que exigen una nueva forma de abordar y responder a los problemas que surgen, con reparo del tiempo y lugar en los que la sociedad se desarrolla, para que así las regulaciones jurídicas puedan adaptarse de forma eficiente a la conducta de los obligados tributarios y graduar la intervención estatal, las infracciones y las sanciones, todo ello a tono con la cooperación de las personas y la realidad social para fomentar el cumplimiento normativo.<sup>326</sup>

## **5. El Estado como legislador dañoso en materia de derecho administrativo sancionador tributario**

Como se dijo en las primeras líneas de la presente investigación, el Estado es una de las organizaciones sociales más importantes de la humanidad, y es producto mismo de la naturaleza gregaria del ser humano en tanto *zoon politikon*. Es deber del Estado<sup>327</sup> en general y de la Administración Pública en particular, salvaguardar el goce y ejercicio pleno de los derechos, garantías y libertades de la persona.<sup>328</sup>

Debido a ello, el derecho regula la conducta humana en interferencia intersubjetiva, para que así la persona pueda conducirse dentro de la sociedad segura que los bienes jurídicos tutelados, que no son otros que sus derechos, sean protegidos por el Estado en sus diferentes funciones, y no se limita a actuar ante el despojo de los mismos, sino también ante el detrimento que se cause a ellos, para que de esta manera el ser humano ejerza sus derechos, garantías y libertades de forma plena.

---

<sup>326</sup> Acosta Vásquez, “Derecho Administrativo Responsivo Teoría Explicativa de la Potestad Sancionadora”, 222-6.

<sup>327</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 3.

<sup>328</sup> *Ibíd.*, art. 11, num. 9.

Empero, aunque el ordenamiento jurídico en sí guarda un fin tutelar, y aunque no todas las normas protegen de forma directa los derechos y bienes jurídicos, sí lo hacen de forma indirecta; esto se debe a que el derecho regula el comportamiento humano en sociedad y busca la materialización de los derechos, garantías y libertades del ser humano. Bajo este orden de ideas, la ley debe dar tratamiento a los derechos, para: 1) dotarlos de contenido; 2) demarcarlos; 3) establecer sus limitaciones; 4) normar de forma racional y razonable las relaciones entre los titulares de derechos; 5) precautelar los excesos en ejercicio de los derechos por parte de las personas; 6) establecer de forma clara las medidas de respuesta a los excesos en ejercicio de los derechos; 7) señalar de manera precisa cómo serán aplicados los mecanismos para evitar los excesos mencionados; 8) institucionalizar los mecanismos ya mencionados; 9) positivizar el tipo, contenido, efecto y límites a la impugnación, así como los efectos de dañar o producir menoscabo a los derechos; 10) Demarcar las medidas y mecanismos que viabilicen el fiel cumplimiento de las resoluciones emitidas dentro de las impugnaciones.<sup>329</sup>

Lo antedicho es importante porque, según la doctrina, los derechos no son ilimitados, cuentan, de hecho, con límites propios o límites establecidos de forma externa por los órganos competentes del Estado siempre que se respete las disposiciones constitucionales para el efecto, ya que al reconocerlos la Constitución imprime una marca con cierto contenido normativo de carácter general; así, el primer límite de los derechos es dado por su extensión material, denominados también límites impropios, tienden a acotar el derecho por el perímetro mismo de este, que el intérprete debe clarificar, esto es, cada derecho cuenta ya con un ámbito protector demarcado de forma constitucional y es de carácter absoluto en abstracto, porque al cotejarlo con otros derechos cada uno impone límites al otro. No está por demás puntualizar de manera enfática que la libertad es la regla general mientras que la limitación debe ser aplicada de forma excepcional para proteger los mismos derechos fundamentales o bienes constitucionales.<sup>330</sup>

A pesar de lo referido, el Pacto de San José es mucho más ilustrativo y acertado al señalar que, contrario a la doctrina mayoritaria, los derechos y las libertades del ser humano no susceptibles de limitarse, sino el goce y ejercicio de tales, que se hará mediante ley *stricto sensu*, misma que debe propender a la satisfacción el interés general

---

<sup>329</sup> Miguel Hernández Terán, *El Estado como Legislador Dañoso y su Responsabilidad Reparadora* (Thomson Reuters [Legal] Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2020), 95-6.

<sup>330</sup> Jesús María Casal H., *Los Derechos Fundamentales y sus restricciones, Constitucionalismo Comparado y Jurisprudencia Interamericana* (Bogotá D.C.: Editorial Temis S. A., y Konrad-Adenauer-Stiftung, 2020), 35-48

y acorde al propósito para el que hayan sido expedidas.<sup>331</sup> En cuanto a las garantías, estas pueden suspenderse solo en casos extremos como guerra, peligro público o demás emergencias, pero es enfático el Pacto al determinar que las emergencias que sirvan de fundamento para suspender las garantías, deben ser tales que amenacen al Estado en sus esferas de independencia o seguridad; empero, para el tema que es objeto de estudio, no se permite la suspensión de los principios de legalidad ni de retroactividad, ni tampoco las garantías indispensables para que los derechos sean tutelados. Por último, la suspensión que realicen las altas partes contratantes deberá ser notificada a los demás Estados y demás órganos pertinentes.<sup>332</sup>

En síntesis, existen límites y requerimientos cuando un Estado desea limitar el goce y ejercicio de los derechos y libertades del ser humano, o suspender las garantías reconocidas en el Pacto, ya que, en armonía con lo expresado a lo largo de la presente investigación, los derechos humanos y las garantías del debido proceso y debido procedimiento son reconocidas y protegidas a nivel internacional, como es el caso ya señalado de los principios torales del derecho administrativo sancionador.

Incluso entonces existe otro parámetro insalvable, que consiste en la imposibilidad de afectar el núcleo duro o contenido esencial de los derechos, es decir, existe un “sustrato mínimo e inviolable”,<sup>333</sup> un mínimo esencial de atributos del derecho de carácter irreductible e indisponible, que dota de sentido e identidad al derecho y permite ejercer su rol tutelar sobre el bien jurídico de manera efectiva, suficiente, idónea, eficaz y cierta,<sup>334</sup> con ello, la persona en tanto ser humano puede gozar y ejercer el derecho en cuestión. Así las cosas, el detrimento al núcleo duro o contenido esencial del derecho se traduce en vaciarlo, de manera tal que lo único que queda es un cascarón hueco e inerte carente de todo principio vital e incapaz de irradiar su efecto protector, lo que provoca un efecto dominó en el resto de derechos, dado que los derechos humanos se caracterizan por hallarse estrechamente relacionados, a tal punto que no se pueden dividir y el daño causado a un derecho repercute a los demás, de ahí que se determine que los derechos humanos se hallan interrelacionados, son interdependientes e indivisibles.<sup>335</sup>

---

<sup>331</sup> OEA, *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*, art. 30.

<sup>332</sup> *Ibíd.*, art. 27.

<sup>333</sup> Casal H., *Los Derechos Fundamentales y sus restricciones, Constitucionalismo Comparado y Jurisprudencia Interamericana*, 271.

<sup>334</sup> Hernández Terán, *El Estado como Legislador Dañoso y su Responsabilidad Reparadora*, 96-7.

<sup>335</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 11, num. 6.

Estas breves disertaciones permiten entrar de lleno a uno de los puntos neurálgicos del presente apartado, esto es, la libertad de configuración normativa en cabeza del Poder Legislativo. Como se puntualizó, si bien los derechos tienen un primer reconocimiento de orden constitucional, este es bastante abstracto y general, por ello el Legislativo es encargado de delimitar su contenido, de ahí que, la intensidad o fragilidad del derecho aplicado de manera diaria, venga de la mano de las disposiciones que el legislador ha establecido de forma previa.

Es la naturaleza del principio de libertad de configuración normativa o también denominado como de libre configuración legislativa, el facultar al Poder Legislativo para apreciar, analizar y valorar de manera amplia el contenido y desarrollo que debe darse en la ley, pero no se agota con el expedir la norma con rango, fuerza y valor de ley, sino que también comprende la capacidad para analizar y reformar, de ser el caso, el contenido de leyes emitidas con anterioridad. Es importante destacar que no existe prohibición de reforma sobre leyes y hasta derechos, pero siempre con las condicionantes que se mencionará en breve. Ahora, el hecho de mantener una ley anacrónica puede resultar fatal para el ejercicio de los derechos, libertades y garantías, ya que no reformar equivale a dañar.<sup>336</sup>

Como se explicó en líneas anteriores, el desarrollo del contenido de la ley y las reformas que se adopten en el seno del Legislativo deben cumplir determinados parámetros jurídicos. Como punto de partida se tiene la prohibición expresa de menoscabar el contenido de los derechos y garantías de orden constitucional, en ámbito legislativo, esto llama a respetar el núcleo duro o contenido esencial de los derechos;<sup>337</sup> en igual sentido, la demarcación del contenido que se haga de los mismos en el ordenamiento jurídico debe responder al principio de progresividad de los derechos. De esta disposición constitucional se desprende no solo el principio de progresividad sino la prohibición de regresión, esto es, el menoscabo de los derechos al reducirlos a estado anterior menos favorable para la persona, y en todo caso si así se hiciere, la norma en cuestión será afectada por el vicio de inconstitucionalidad de fondo. Exige también la CRE que el Estado de manera activa debe tomar las medidas y propiciar las condiciones necesarias para el goce y ejercicio pleno de los derechos, libertades y garantías de las personas.<sup>338</sup>

---

<sup>336</sup> Hernández Terán, *El Estado como legislador dañoso y su responsabilidad reparadora*, 98-9.

<sup>337</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 11, num. 4.

<sup>338</sup> *Ibíd.*

Dentro del ámbito específico del derecho administrativo sancionador, los derechos y principios aplicables conforme al ordenamiento jurídico ecuatoriano son: principio de igualdad,<sup>339</sup> tanto formal como material y la no discriminación,<sup>340</sup> el derecho a la tutela administrativa efectiva,<sup>341</sup> que ha sido definida como el derecho que tienen las personas a que dentro de los procedimientos administrativos en los cuales se decida sobre sus derechos o afecte a los mismos, sean observados y aplicados de manera efectiva las garantías recogidas en el ordenamiento jurídico,<sup>342</sup> deber que recaer en el juez o, en el caso materia de estudio, en la autoridad administrativa, que deberá velar por el fiel cumplimiento de la norma jurídica pero también de los derechos de la persona.<sup>343</sup>

Posterior a ello se tiene al principio de presunción de inocencia,<sup>344</sup> que no se circunscribe de manera privativa a la esfera de derecho penal, sino que comprende también al ámbito administrativo sancionador, y con ello al campo específico de lo tributario.<sup>345</sup> Es aquí donde se verifica el primer quebranto de la norma constitucional por parte del Legislador, que trata de evasor<sup>346</sup> a la persona que se presume ha incurrido en determinada conducta infractora. Vale en este punto añadir una disgregación aclaratoria, referido a que las multas no son de carácter indemnizatorio sino represivo, disuasorio y punitivo, algo que se ha dejado sentado en la doctrina. La misma Corte Nacional de Justicia a través de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario reconoce la naturaleza penal de la sanción,<sup>347</sup> por tanto deben aplicarse todas las garantías del debido proceso al procedimiento administrativo sancionador tributario, sin embargo, no se lo hace. El siguiente detrimento a este principio se lo verifica en la máxima penal del medioevo *versari in re illicita*, que no requiere de imputación objetiva ni subjetiva, sino que se limita a la mera transgresión de la norma,<sup>348</sup> ello en franca oposición al

<sup>339</sup> *Ibíd.*, art. 11, num. 2.

<sup>340</sup> *Ibíd.*, art. 66, num. 4

<sup>341</sup> *Ibíd.*, art. 66, num. 23 y art. 76.

<sup>342</sup> Ecuador Corte Constitucional del Ecuador [CCE], “Sentencia N.º 986-19-JP/21 y acumulados”, 21 de diciembre de 2021, *Caso n.º 986-19-JP* y acumulados, párr. 72, [http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10\\_DWL\\_FL/e2NhcNBLdGE6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOidhOTZIMGNkMi1kN2VlLTRjZDUtYTY2Mi0yZmUzMDU2NDIyY2MucGRmJ30=](http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBLdGE6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOidhOTZIMGNkMi1kN2VlLTRjZDUtYTY2Mi0yZmUzMDU2NDIyY2MucGRmJ30=)

<sup>343</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76, num. 1.

<sup>344</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 2.

<sup>345</sup> CCE, “Sentencia n.º 080-12-SEP-CC”, 29 de marzo de 2012, *Caso n.º 1299-10-EP*, 37, <http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/df2497a5-6ad1-46c5-8841-3d8ec15282ac/1299-10-EP-sent.pdf>

<sup>346</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 329.

<sup>347</sup> CNJE, “Resolución n.º 266-2010”, de 17 de agosto de 2010, *Recurso de Casación n.º 373-2009*, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 107, [https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2010/agosto\\_%202010.pdf](https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2010/agosto_%202010.pdf)

<sup>348</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 316.

requerimiento del poder constituyente primario de declarar la responsabilidad en resolución firme,<sup>349</sup> por lo cual no se admite automatización de sanciones. Empero, es en la prueba en donde con mayor facilidad se revela el daño irreparable al principio de presunción de inocencia porque el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano, así como se halla establecido, y en específico aquello que ha pretendido hacerse<sup>350</sup> pasar como procedimiento administrativo sancionador, requieren del obligado tributario una real *probatio diabólica*,<sup>351</sup> por tanto, el principio de presunción de inocencia no ha sido observado por parte de Poder Legislativo ecuatoriano, a tal punto que se compromete su núcleo duro en el desarrollo legal contenido en el COT, lo que hace imposible que tutele el bien jurídico, y deja por tanto en total desamparo a la persona.

Para dar continuidad al tema de estudio, el principio de legalidad es el siguiente dentro del elenco de derechos y garantías del debido proceso, o en caso del derecho administrativo sancionador, el debido procedimiento. Sobre este principio, deja mucho que desear la forma en la cual el Legislativo le ha dado tratamiento, por cuanto el mandato constitucional es claro en cuanto a que la sanción debe ser recogida en la ley *stricto sensu*,<sup>352</sup> sin embargo, el legislador ha permitido que la graduación de las sanciones y el desarrollo mismo del cálculo y demás particularidades sean desarrolladas, ni siquiera por reglamento sino por acto administrativo de carácter normativo emitido por la administración tributaria central, inconsistencia también verificada a nivel descentralizado en cuanto a que en los gobiernos autónomos descentralizados (GAD), la normativa sancionadora expresada en ordenanzas es tan variada como GAD existan.

Este tipo de actuaciones resultan altamente problemáticas, ya que una de las obligaciones del Estado es legislar de forma permanente, regular y continua, y no es una función a la que pueda renunciar dado que legislar es expresión de soberanía, así pues la naturaleza de la función legislativa implica tutelar derechos, que en el caso bajo análisis,

---

<sup>349</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76, num. 2.

<sup>350</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 363.

<sup>351</sup> La prueba diabólica o prueba del diablo implica exigir al obligado tributario aportar y practicar prueba que le resulte prácticamente imposible, pero, como contraparte resulta sencilla para la Administración. Eva María Gil Cruz, *Ilicitud versus irregularidad en la prueba tributaria* (Pamplona: Thomson Reuters [Legal] Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2022), 102. Un claro ejemplo de prueba diabólica se tiene en el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano, tal es el caso de probar un hecho negativo: el no cometimiento de una infracción, esto es, la persona debe probar su inocencia y en todo caso que la probare, no tiene mayor trascendencia, porque la sanción se halla garantizada desde el inicio por el principio de *versari in re illicita*, que asume que con la mera transgresión de la norma es más que suficiente para sancionar a la persona, sin ningún otro razonamiento. Actuación que contraría también la máxima *onus probandi incumbit actori*, la *probatio diabólica* es, en suma, prueba injusta.

<sup>352</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76, num. 3.

requiere de forma inexorable eliminar en la esfera normativa los excesos, así como demarcar las consecuencias y efectos para quienes incumplan la obligación de respeto del derecho ajeno.<sup>353</sup> Muy a pesar de lo dicho, debe admitirse que el deber de legislar en el ámbito ecuatoriano no ha sido ejercido de manera óptima, claro está que no puede ser perfecto, porque tal cosa como la perfección no existe sino en el imaginario, pero lo que sí es exigible, es que el Poder Legislativo cumpla al menos los requisitos mínimos indispensables para tutelar los derechos y libertades de las personas, así como garantizar su goce y ejercicio pleno, pero el legislador trata con tanta ligereza su función, que deriva su trabajo principal a órganos de la Administración Pública.

Parece el Legislativo olvidar la teoría contractualista y la división de poderes, en la cual el Poder Legislativo es el representante de la voluntad soberana, por ello, solo él puede emitir normas con rango, fuerza y valor de ley que sean de obligatorio cumplimiento para la sociedad toda. Solo la ley puede limitar el goce y ejercicio de los derechos, libertades y garantías de las personas, establecer cuáles son las conductas calificadas como infracciones, además de delimitar las sanciones que sean aplicables a cada caso, esto último es mandato constitucional expreso además de exigencia del principio de reserva de ley,<sup>354</sup> ya que la ley no es una norma más del ordenamiento jurídico sino la expresión misma de la voluntad soberana a través de sus representantes, es decir, de los legisladores. A ellos compete parlamentar temas de tal trascendencia, no a los GAD, ni mucho menos a un órgano del Ejecutivo.

La siguiente regla constitucional versa sobre la prueba misma, e indica que las pruebas que sean obtenidas en contraposición la Constitución o la ley carecerán de toda eficacia probatoria,<sup>355</sup> que es en suma lo que recoge la teoría del árbol envenenado.<sup>356</sup> Es aquí menester hacer énfasis en que las pruebas que la Administración Tributaria obtenga en violación del principio de no autoincriminación penal,<sup>357</sup> están condenadas a sufrir la suerte del fruto del árbol envenenado, esto es, no tendrá eficiencia probatoria alguna, pues este principio del derecho penal es plenamente aplicable al derecho administrativo

---

<sup>353</sup> Hernández Terán, *El Estado como Legislador Dañoso y su Responsabilidad Reparadora*, 129-30.

<sup>354</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76, num. 4.

<sup>355</sup> *Ibid.*, art. 76, num. 4.

<sup>356</sup> “[...] se impone, así mismo, la ineficiencia como lógica consecuencia, de una fuente de contaminación –la llamada en el ámbito anglosajón doctrina del fruto podrido o manchado (*the tainted fruit*) o genéricamente doctrina de los ‘frutos del árbol envenenado (*the fruiti o the poisonous tree doctrine*) –”. Gil Cruz, *Ilicitud versus irregularidad en la prueba tributaria*, 17-8.

<sup>357</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 77, num. 7, lit. c).

sancionador, en tanto ambos sistemas represivos son expresión del *ius puniendi* del Estado.

La nulidad también vicia al procedimiento administrativo sancionador tributario cuando no se ha informado de manera previa, en lenguaje simple y sencillo al obligado tributario de las actuaciones administrativas y del procedimiento que se ha instaurado en su contra, así como la identidad del funcionario encargado del procedimiento.<sup>358</sup>

A continuación, la letra constitucional recoge el principio de *favor rei* y el principio de retroactividad favorable, que indican de forma clara que, en caso de duda, la interpretación a aplicarse será la más favorable a la persona infractora; en igual sentido, cuando dos normas de la misma materia contemplen diferentes sanciones para el mismo hecho, se debe aplicar la más benigna, aunque haya sido expedida de forma posterior a la infracción.<sup>359</sup>

Le sigue el principio de proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones,<sup>360</sup> que como se indicó en el primer capítulo de la investigación, se verifica en dos momentos: cuando el legislador establece la infracción y la sanción; y, cuando la administración va a aplicarla al caso concreto. Respecto de este principio, pesa la misma observación que se hizo en cuanto al principio de legalidad, es decir, no es el Legislativo quien gradúa las sanciones, ni siquiera establece parámetros cualitativos, sino a lo sumo una escueta e insuficiente banda cuantitativa;<sup>361</sup> de ahí en fuera, todo lo deja en manos de órganos del Ejecutivo o en el mejor de los casos en los GAD, por ello, el principio de proporcionalidad se ve también comprometido.

Para culminar, la CRE detalla el derecho a la defensa,<sup>362</sup> que comprende la prohibición de privar del mismo a la persona en cualquier etapa o grado del procedimiento;<sup>363</sup> el no agobiar a la defensa y contar con tiempo y medios suficientes y adecuados;<sup>364</sup> el derecho a ser oído;<sup>365</sup> el principio de publicidad y el acceso de las partes al expediente y actuaciones del caso;<sup>366</sup> el derecho a no ser interrogado sin la presencia del abogado defensor de la persona;<sup>367</sup> asistencia gratuita de traductor o intérprete en caso

---

<sup>358</sup> *Ibíd.*, art. 77, num. 7, lit. a).

<sup>359</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 5.

<sup>360</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 6.

<sup>361</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 349 y art. Innumerado posterior al art. 351.

<sup>362</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7.

<sup>363</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. a).

<sup>364</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. b).

<sup>365</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. c).

<sup>366</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. d).

<sup>367</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. e).

que la persona lo requiera;<sup>368</sup> el ser asistido por el abogado de su elección y la prohibición de incomunicar a la persona y su defensor;<sup>369</sup> el principio de contradicción e igualdad de armas;<sup>370</sup> el principio de *non bis in ídem*, que merece una explicación al lector, por cuanto el ordenamiento jurídico ecuatoriano ha realizado una interpretación sumamente cuestionable sobre el mismo. De hecho, la CRE dice que este principio solo aplica cuando existe unidad de causa y materia,<sup>371</sup> con lo que se permite sancionar a la persona más de una ocasión, lo que quiere decir que los mismos hechos pueden ser penados en sede administrativa y en la jurisdicción penal,<sup>372</sup> y no se reconoce método del descuento en favor de la persona.

Tal actuación tiene la venia de no pocos profesionales del derecho que abiertamente y a viva voz manifiestan que el principio de *non bis in ídem* se agota con la prohibición de doble juzgamiento y nada tiene que ver el sancionar en múltiples vías el mismo hecho.<sup>373</sup> Aseveración que todas luces es un despropósito descomunal, porque el ejercicio del *ius puniendi* de forma usual se traduce en una resolución que contiene sanción en contra de la persona, sea que se dé mediante acto administrativo en sede administrativa, o mediante sentencia en jurisdicción penal y, como bien recordará el lector, se establece por parte de las más altas cortes de DD. HH. estudiadas que el principio de *non bis in ídem* implica prohibición de doble juzgamiento, pero también la imposibilidad de sancionar en más de una ocasión, y en caso que el Estado incurra en tal actuación se reconoce el método del descuento para que la pena impuesta a la persona no sea desproporcionada.

Ahora bien, para retomar el hilo conductor de este apartado, la CRE continúa con el detalle del derecho a la defensa, que comprende también la obligación de los testigos y peritos de comparecer ante la autoridad competente, a efectos de responder el interrogatorio respectivo.<sup>374</sup> Señala además el principio de juez natural que se caracterizará por ser independiente e imparcial, y se prohíbe el juzgar a las personas a través de la creación de tribunales de excepción o por comisiones especializadas *ad-*

---

<sup>368</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. f).

<sup>369</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. g).

<sup>370</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. h).

<sup>371</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. i).

<sup>372</sup> Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, Registro Oficial 189, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 5, num. 9.

<sup>373</sup> Rafael Oyarte, *Debido Proceso*, 3.ª ed. (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2022), 270.

<sup>374</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76, num. 7, lit. j).

*hoc.*<sup>375</sup> Como parte final agrega el derecho a la motivación, misma que deberá contener fundamento jurídico y fáctico con la necesaria e ineludible labor intelectual del órgano resolutor para explicar la pertinencia de aplicar determinados principios y normas a los hechos propios del caso.<sup>376</sup> Es importante señalar este requisito porque es el más olvidado de todos, no solo en materia tributaria sino en el derecho en general, pues los funcionarios de la Administración Pública asumen de manera errónea que emitir criterios sin sustento alguno y copiar artículos a renglón seguido, es motivación suficiente; nada más alejado de la realidad, pues, si no se cumple el mandato constitucional, el efecto del acto administrativo que no ha sido debidamente motivado es la nulidad, a más de la sanción que aguarda al servidor público que no fue capaz de realizar lo que por derecho debe. Como último elemento del derecho a la defensa, la CRE establece el derecho a recurrir.<sup>377</sup>

En base a todo lo detallado y con lo estudiado ya en apartados anteriores, puede verificarse que el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano y el procedimiento que se ha establecido para el efecto no cumplen siquiera los requisitos mínimos para garantizar el goce y ejercicio pleno de los derechos y libertades del obligado tributario pues, a más de lo ya anotado, el tiempo que se concede no es suficiente y agobia a la defensa,<sup>378</sup> sin contar con el hecho que la defensa misma se halla ya limitada por cuanto se automatiza las sanciones y por el principio de *versari in re illicita* que estructura el procedimiento administrativo sancionador tributario ecuatoriano,<sup>379</sup> nunca se establece la debida separación de funciones entre el órgano instructor y el órgano resolutor.<sup>380</sup> En suma, no se tiene una tutela administrativa efectiva en materia de derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano.

A la luz de lo determinado en la CRE, todo el procedimiento administrativo sancionador tributario resulta inconstitucional porque no solo tiene errores formales, sino de fondo, hasta el punto de oponerse a los principios del derecho administrativo sancionador,<sup>381</sup> que la Constitución positiviza en su letra y que han sido motivo de análisis.

Para ser justos, sin embargo, recordará el lector que el COT data del siglo pasado, del año 1975 para ser exactos, esto es, cuenta ya con más de 49 años dentro del

---

<sup>375</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. k).

<sup>376</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. l).

<sup>377</sup> *Ibíd.*, art. 76, num. 7, lit. m).

<sup>378</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 363.

<sup>379</sup> *Ibíd.*, art. 316.

<sup>380</sup> *Ibíd.*, art. 362.

<sup>381</sup> *Ibíd.*, art. 310.

ordenamiento jurídico, en los cuales, lo que refiere a derecho administrativo sancionador tributario y su respectivo procedimiento no han sido revisados por parte del Legislador, y en honor a la verdad tampoco se ha realizado un trabajo tan exhaustivo como el que aquí se presenta, pues el derecho administrativo no es del agrado de todo los profesionales del derecho, y si a eso se suma el derecho tributario, el número se reduce de manera sustancial. Huelga decir que lo mismo pasa con los legisladores, para quienes el derecho tributario no es su fuerte, razón por la que los demás cuerpos legales ha sido reformados y en algunos casos, incluso en progreso de los derechos, garantías y libertades de las personas.

Lo dicho reafirma casi medio siglo de letargo, de allí que el libro IV del COT sea tan anacrónico,<sup>382</sup> porque bien para su época fue un logro increíble, y en ese entonces sancionar por sancionar era admitido y estaba bien visto, incluso desde el derecho constitucional. Afortunadamente los tiempos han cambiado y exigen repensar el derecho administrativo sancionador tributario para arrancarlo de las garras del abandono al cual fue entregado, y traerlo al siglo XXI con nuevo vigor y a la luz de los derechos humanos, para que cumpla su función de manera eficaz y eficiente.

Sin embargo, no se puede desconocer la realidad, y lo cierto es que la norma sancionadora tributaria es inconstitucional de fondo; empero, se configura un curioso caso en la esfera constitucional conocida como inconstitucionalidad sobrevenida. Esto quiere decir, que en inicio el régimen en la materia se encontraba conforme a la letra constitucional de su época, lo que cobra sentido en el caso ecuatoriano, pues el país ha tenido 20 constituciones hasta la fecha,<sup>383</sup> pero con el devenir del tiempo, además del cambio constitucional, la norma se queda estancada en disposiciones anacrónicas y así se torna inconstitucional por cuanto contraviene el contenido de la Constitución y se causa detrimento a los derechos, libertades y garantías de la persona.

Pero el problema se agudiza si se trasciende a la esfera internacional, pues la norma no solo debe ajustarse a la Constitución sino también al bloque de constitucionalidad, que abarca los instrumentos internacionales en materia de DD. HH. Si se coteja lo dispuesto en la CRE y lo establecido en el Pacto de San José de Costa Rica,

---

<sup>382</sup> Condición que se verifica en la actualidad, más allá de la reforma por la que se excluyó de este libro el delito de defraudación tributaria incorporado al derecho penal, por efectos de la entrada en vigor del Código Orgánico Integral Penal, que lo tipifica como delito contra el régimen de desarrollo. Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 298.

<sup>383</sup> Asociación de Diplomáticos Ecuatorianos en Servicio Público [ADESP], Constitución del Estado, *Constituciones del Ecuador: 1830-2008*, Recuperado a 25 de noviembre de 2024, <https://adesp.org/archivos-historicos/constituciones-del-ecuador-1830-2008/>

se podrá apreciar que tienen similitudes hasta casi parecer idénticos; sin embargo, existen ciertas diferencias que vale la pena considerar. La primera de ellas es la exigencia de plazo razonable, importante si se tiene en mente que no existe caducidad en ámbito de derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano sino prescripción, y a pesar de que la norma es clara al determinar plazo de 3 años para que haya lugar a la prescripción de la acción para perseguir las infracciones tributarias,<sup>384</sup> la Administración Tributaria central en cabeza del SRI incurrió en interpretación extensiva de la norma, al punto de iniciar procedimiento administrativo sancionador tributario, exceder el tiempo de 3 años y alegar que una vez iniciado el procedimiento se podía tomar otro tiempo igual para resolver, porque bajo su criterio, iniciado el procedimiento se suspendía la prescripción, lo que resulta admirable es que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Tributario con sede en la ciudad de Loja dio la razón al SRI. Afortunadamente, el caso escaló hasta la Corte Nacional de Justicia que, a través de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, determinó que el plazo de prescripción de 3 años es fatal, y que dentro de ese plazo se debe iniciar el procedimiento, sustanciar y resolver, además que no cabe interrupción de la prescripción de infracciones, pues la ley no lo prevé.<sup>385</sup>

Otra diferencia clara radica en que la CRE establece que el principio de presunción de inocencia se disipa con la declaratoria de la responsabilidad de la persona mediante resolución firme; a pesar de ello, el Pacto de San José señala expresamente que es necesaria la declaratoria de culpabilidad, no solo la responsabilidad, y este es justamente el punto medular del asunto, ya que el COT se acoge al *versari in re illicita*, principio arcaico y anacrónico que busca sancionar ante la sola transgresión de la norma, aun cuando la culpabilidad exigida por el Pacto requiere que se determine si existe dolo o imprudencia en la conducta del presunto infractor.

Con ello, las disposiciones de derecho administrativo sancionador tributario contenidas en el ordenamiento jurídico ecuatoriano no solo que son inconstitucionales sino también inconvencionales. Ahora bien, la CRE dispone que los derechos y garantías que recogen tanto la Constitución como el bloque de constitucionalidad son de directa e inmediata aplicación en sede administrativa inclusive. Añade que la falta de norma jurídica no es razón suficiente para vulnerar los derechos, para desconocerlos o negar su

---

<sup>384</sup> Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, art. 340.

<sup>385</sup> CNJE, “Resolución del Recurso de Casación n.º 322-2013”, de 27 de mayo de 2015, *Juicio n.º 17751-2013-0322*. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, párr. 3.2., lit. A.4, [https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2015/322-2013%20Resolucion%20No.%20244-2015.pdf](https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2015/322-2013%20Resolucion%20No.%20244-2015.pdf).

reconocimiento.<sup>386</sup> Exige además que en materia de derechos y garantías de rango constitucional se aplicará la norma o interpretación más favorable para la efectiva vigencia de los mismos.<sup>387</sup>

Bajo estas premisas, además de los mandatos constitucionales del principio *in dubio pro homine*,<sup>388</sup> supremacía constitucional y del bloque de constitucionalidad,<sup>389</sup> en ejercicio del control de convencionalidad<sup>390</sup> los funcionarios de las distintas administraciones tributarias podrían en abstracto aplicar control de convencionalidad constructivo o positivo, es decir, interpretar las normas de derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano, tal que se adecuen al Pacto de San José. El problema subyace en que toda la normativa sancionadora tributaria así establecida causa detrimento grave a los principios de derecho administrativo sancionador, así como a los derechos, libertades y garantías del obligado tributario, y es tan anacrónica que ninguna interpretación por más benéfica y razonable que sea, resulta conforme o es capaz de hacer que el procedimiento administrativo sancionador tributario arribe a buen puerto, porque son varias las vulneraciones a los derechos.

La única opción viable es interponer acción pública de inconstitucionalidad,<sup>391</sup> y que sea la Corte Constitucional la que resuelva este problema mediante control abstracto de constitucionalidad,<sup>392</sup> lo que tampoco es tan simple, porque de entrada todas las leyes se presumen constitucionales y en caso de duda, se aplica el principio *in dubio pro legislatore*.<sup>393</sup> Aunque, como se dijo ya, ese no parece ser el mayor problema porque las disposiciones se oponen tanto a los *regulae iuris*, que intentar sostener su constitucionalidad no es viable; fondo del asunto por el contrario es que no puede declarar inconstitucional todas las normas de derecho administrativo sancionador tributario, porque eso significaría expulsarlas del ordenamiento jurídico, que daría como resultado un vacío legal inconmensurable. Lo único que podría hacer la Corte es declarar la inconstitucionalidad de las normas en cuestión, pero mantenerlas vigentes hasta que el Poder Legislativo emita las leyes necesarias para que las suplan. Pero eso conlleva tiempo, con la expectativa que la Corte resuelva de forma ágil, se tomará por lo menos

---

<sup>386</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 11, num. 3.

<sup>387</sup> *Ibid.*, art. 11, num. 5.

<sup>388</sup> *Ibid.*, art. 417.

<sup>389</sup> *Ibid.*, art. 424, inc. Segundo.

<sup>390</sup> *Ibid.*, art. 426.

<sup>391</sup> Ecuador, *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*, Registro Oficial 52, Suplemento, 22 de octubre de 2009, art. 98.

<sup>392</sup> *Ibid.*, art. 74.

<sup>393</sup> *Ibid.*, art. 76, num. 3.

dos años, porque de igual forma se debe presentar propuesta al Legislativo para que lo califique y parlamente.

La verdad sea dicha, esta opción también presenta sus problemas porque en no pocos casos la Corte Constitucional recibe la acción, pero deja que la misma se estanque en el tiempo, con lo que pueden pasar años para que la resolución del caso vea la luz del día.

Pero ello no quita que exista un daño y que el Estado lo haya causado, es decir, la verificación de responsabilidad extracontractual del Estado,<sup>394</sup> tema de mucha complejidad y discusión en torno al cual conviene colocar de forma breve algunos puntos que apoyan de manera sustancial la razón de esta aseveración.

Como punto inicial se tiene que el Estado ejerce poder sobre las personas, pero este poder se halla limitado por los derechos, libertades y garantías del ser humano, reconocidos no solo en el ordenamiento jurídico interno, sino también a nivel internacional. Cuando el Estado por acción u omisión, lo que se concibe como conducta, daña a la persona, da lugar a la responsabilidad extracontractual del Estado, llamada también responsabilidad objetiva o sin culpa, cuya finalidad consiste en establecer la obligación de la Administración de indemnizar los daños irrogados a la persona, derivados de conducta lícita, pues, aunque exista licitud en la conducta, resulta injusto no reparar los daños ocasionados.<sup>395</sup>

Tres son las teorías que viabilizan la responsabilidad extracontractual del Estado: 1) Daño Especial; 2) Riesgo Excepcional; 3) Falta o falla en la prestación del servicio público.<sup>396</sup> Para el tema *sub examine* se analizará lo atinente al daño especial, que se caracteriza por el despliegue de actividad legítima del Estado que genera un daño a la persona que no está obligada a soportar, esto es, existe ruptura de las cargas públicas.<sup>397</sup> De forma general, todos estamos obligados a soportar ciertas cargas públicas y en teoría la distribución de las mismas debería ser equitativa, pues no existe razón suficiente para que una sola persona se vea forzada a soportar las consecuencias derivadas de un acto o

---

<sup>394</sup> Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 11, num. 9.

<sup>395</sup> Viviana Morales Naranjo, "El Daño sin Culpa: La consagración de la Responsabilidad Objetiva de la Administración en Ecuador", en *Derecho y Sociedad*, coord. Mauricio Enrique Pacheco (Quito: Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales, Universidad Central del Ecuador [UCE], 2017), 30.

<sup>396</sup> Carlos Enrique Pinzón Muñoz, *La responsabilidad extracontractual del Estado: Una teoría normativa* (Bogotá, D.C.: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2014), 87-98.

<sup>397</sup> *Ibíd.*, 98.

actividad que ha sido ejecutada para satisfacer el interés general. Así, el daño que sufre la persona producto del desequilibrio de las cargas públicas deberá ser indemnizado.<sup>398</sup>

Es bajo esta vertiente que surge la responsabilidad extracontractual del Estado derivado de la actividad de legislador dañoso, es decir, en ejercicio de la Función Legislativa se han emitido leyes que causan detrimento al ser humano. El daño antijurídico irrogado se puede dar en el patrimonio de una persona por la expedición de un tributo desmesurado, por la restricción al ejercicio del derecho de propiedad, o bien por la indebida o desmesurada limitación a la libertad de actividad económica o de empresa.<sup>399</sup> En cualquiera de estos casos, el daño se funda en la defraudación del principio de confianza legítima, que para el presente apartado consiste en la imposibilidad para que el Estado altere de forma repentina e impulsiva las leyes que regulan las relaciones para con los obligados tributarios; por el contrario, se debe ofrecer el tiempo razonable y adecuado para que tengan la oportunidad de reconducir su comportamiento a las nuevas situaciones establecidas por el Legislador.<sup>400</sup> En cuanto a los requisitos para que proceda este tipo de responsabilidad se tienen los siguientes: i) el daño antijurídico no requiere de declaración exequibilidad o inexecutable<sup>401</sup> de la norma, pues tal declaración no es parte integrante del daño; ii) este tipo específico de responsabilidad extracontractual del Estado procede cuando se vulnera el principio de confianza legítima, aunque la ley no estuviere viciada en forma alguna; iii) debe existir e imputarse daño especial; iv) la reparación deberá considerar los derechos adquiridos; las situaciones jurídicas que se hallen consolidadas pero han sufrido deterioro; la privación de oportunidad de adquirir un derecho que estaba en vía de ser adquirido; o bien, la afectación que derive de una actividad soportada.<sup>402</sup>

Otra arista de la responsabilidad extracontractual del Estado por legislador dañoso, tiene lugar cuando se ha expedido una ley inconstitucional y causa daño a la persona, tal daño así irrogado será tenido como jurídico y debe ser indemnizado.<sup>403</sup> Un ejemplo de ello se lo tiene en el caso que es motivo de estudio, el Legislativo en abierta oposición a la Constitución ha desconocido más de un derecho y principio del debido

---

<sup>398</sup> Morales Naranjo, “El daño sin culpa”, 49.

<sup>399</sup> Jaime Orlando Santofimio Gamboa, *Compendio de Derecho administrativo* (Bogotá, D.C: Universidad Externado de Colombia, 2017), 485.

<sup>400</sup> Hernández Terán, *El estado como legislador dañoso*, 127.

<sup>401</sup> Forma en la cual Colombia denomina a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma jurídica.

<sup>402</sup> Santofimio Gamboa, *Compendio de Derecho Administrativo*, 486-7.

<sup>403</sup> Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho administrativo y obras selectas*, t. 9: *Primeros Manuales* (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2014), 313-7.

proceso, de forma directa, tal que la ley no resulta idónea para ejercer su rol protector sobre los bienes jurídicos. Es imprescindible establecer en este punto que incluso si se declarare una norma como constitucional, ello no representa impedimento o elemento suficiente para negar la reparación de los daños que se derivan de la aplicación de la ley.<sup>404</sup>

Pero existe un ámbito más de la responsabilidad extracontractual del Estado por legislador dañoso, que nace cuando se ha emitido normas abiertamente opuestas al bloque de constitucionalidad, por lo que, vía control de convencionalidad el juez constitucional está obligado, no solo a verificar que la ley se adapte a la Constitución, sino también a las disposiciones del Pacto de San José. Así, el ejercicio de análisis varía, en tanto ya no se limita a confrontar la ley con la Constitución, sino el ordenamiento jurídico interno a la luz de las normas de la Convención, e incluso debe ir más allá, y examinar aquellas situaciones y prácticas de cualquier naturaleza que decanten en detrimento de los derechos, libertades y garantías de la persona reconocidas en la Convención.<sup>405</sup>

Todo lo aquí expuesto ha sido reconocido a nivel internacional, específicamente por el *Conseil d'État Français* y el *Conseil Constitutionnel Français*, contexto del que sin duda se nutre la Responsabilidad Extracontractual del Estado y en especial cuando de imputación por legislador dañoso se trata. Así, se ha determinado que este tipo de responsabilidad se verifica cuando se rompe la equidad de cargas públicas que descansan a hombros de la persona, cabe entonces la indemnización de los daños provocados por la ley en cuestión, siempre que exista daño especial y que el mismo sea grave o anormal, pues con ello se pone de relieve que no puede ser considerado como una carga que corresponda soportar a la persona bajo circunstancias normales. Igual sucede cuando se está ante una ley que se opone a la Constitución o a los compromisos internacionales adquiridos por el Estado, vale decir que para la procedencia de responsabilidad por ley inconstitucional, el ordenamiento jurídico sí requiere que se declare la inexecutable de la norma de manera previa por parte del *Conseil Constitutionnel*;<sup>406</sup> no así en los casos en

<sup>404</sup> Hernández Terán, *El Estado como Legislador Dañoso y su Responsabilidad Reparadora*, 169.

<sup>405</sup> Enrique Gil Botero, *Responsabilidad Extracontractual del Estado*, 7.ª ed. (Bogotá, D.C.: Editorial Temis S. A., 2017), 26.

<sup>406</sup> France, Conseil d'État, *Assemblée, 24/12/2019, du 16 décembre 2019, N.º 425981*, Inédit au recueil Lebon, 05-6, ECLI:FR:CEASS:2019:425981.20191224, <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039666543/>; Conseil d'État, *Assemblée, 24/12/2019, du 16 décembre 2019, N.º 425983*, Inédit au recueil Lebon, 05-6, ECLI:FR:CEASS:2019:425983.20191224, <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039666544/>; Conseil d'État, *Assemblée, 24/12/2019, du 16 décembre 2019, N.º 428162*, Inédit au recueil Lebon, 5-6, ECLI:FR:CEASS:2019:428162.20191224, <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039666564/>; Conseil Constitutionnel, *Décision N.º*

que las normas se opongan o menoscaben los compromisos internacionales que el Estado ha acogido, en los que es indistinto la exequibilidad o inexecutable de la norma, sino que basta con que exista el detrimento a compromisos estatales de índole internacional, dentro de los cuales se hallan los de respeto y garantía de los DD. HH.

Como punto final, se deja sentado que si por alguna extraña razón las disposiciones de derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano superaren el test de constitucionalidad, no sucederá lo mismo cuando se los someta al control de convencionalidad, sobre todo si se considera que el Pacto de San José exige que para desvanecer el principio de presunción de inocencia, en tanto presunción *iuris tantum*, se debe probar la culpabilidad más allá de toda duda razonable, cosa que en Ecuador ni siquiera se llega a considerar por regirse al principio de *versari in re illicita*, con disposiciones del régimen sancionador como las del COT que, como se ha indicado, llevan medio siglo y siguen vigentes, lo cual da cuenta de la poca acuciosidad del Legislativo para reformar la ley dañosa. Al respecto, huelga decir, no reformar la ley y mantener prácticas como la automatización de sanciones denotan el daño a los derechos, libertades y garantías que la Convención reconoce en favor de todos quienes habitan dentro de las altas partes contratantes, y no podrá el Estado alegar su soberanía como excusa, ni mucho menos que el derecho tributario sea una rama del derecho “autónoma”, porque el mismo Pacto establece que las garantías del debido proceso son plenamente exigibles también en el ámbito fiscal cuando se determine los derechos y obligaciones de las personas.

De igual manera queda evidenciado, cómo incluso la misma CRE se opone a la Convención al menoscabar el principio *de non bis in idem*, así como del resto de errores estudiados ampliamente. Por ello, poca o ninguna posibilidad tiene el Estado ecuatoriano de negar su responsabilidad internacional, y menos podrá evitar la reparación material e inmaterial a la que haya lugar, cuando cualquier persona afectada decida someter a examen las actuaciones estatales de Ecuador ante el Sistema Interamericano de Derechos Humanos.

## 6. Resultados y discusión

### 6.1. Entrevista

En este apartado se exponen los resultados derivados de la aplicación de las entrevistas de tipo semiestructurada a expertos en materia de derecho constitucional, derecho penal, derecho administrativo y derecho tributario en Ecuador. La información obtenida ha sido procesada a través del uso de matriz de triangulación de resultados:

**Título:** Principios del derecho administrativo sancionador y DD. HH. en el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano

**Planteamiento del problema:** ¿Cuáles son los parámetros doctrinarios de los principios del derecho administrativo sancionador y las directrices establecidas por el Sistema Internacional de DD. HH. que deben ser acatados en la regulación sustantiva y el procedimiento administrativo sancionador tributario ecuatoriano?

**Objetivo general:** Delimitar los parámetros jurídico-doctrinarios de los principios del derecho administrativo sancionador y analizar los preceptos dictados por el Sistema Internacional de DD. HH., que deben ser acatados en la normativa interna dentro de la regulación sustantiva y el procedimiento administrativo sancionador tributario ecuatoriano.

**Actores/Informantes clave:** Profesionales con instrucción académica de cuarto nivel y experiencia notoria dentro de las áreas de DD. HH., derecho constitucional, derecho penal, derecho administrativo y derecho tributario.

Entrevistas – Anexo 3

Tabulación de entrevista a expertos – Anexo 4

### 6.2. Procesamiento de la información

En la tabla subsiguiente el lector podrá verificar el análisis respectivo de la información facilitada por los informantes clave, de manera integral; esto es, se ha contrastado las diferentes posturas para arribar a un resultado razonado y fundamentado.

Tabla 5  
Matriz de Triangulación de Resultados

Categoría	Indicador	1	2	3	Comparación	Resultados
<b>Principios del derecho administrativo sancionador, alcance y aplicación a la luz de los DD.HH</b>	¿Los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador?	Existen principios generales del debido proceso aplicables a cualquier tipo de procedimiento, con ciertos matices se aplica también al derecho administrativo sancionador, pues son límites y vínculos hacia el poder del Estado.	Sí, la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia en varios fallos se ha pronunciado en el sentido que los principios que inspiran el derecho penal son, <i>mutatis mutandi</i> , y adaptados a la realidad, aplicables al derecho administrativo sancionador, pues el derecho administrativo y el derecho tributario son derecho <i>in fiere</i> : derecho en formación, por lo cual, toman prestadas las dogmáticas de otras ramas del derecho, en este caso, la dogmática del derecho penal y procesal penal.	Sí, el derecho administrativo sancionador como expresión del ejercicio del <i>ius puniendi</i> del Estado, requiere salvaguardar el pleno goce de las garantías que protegen a la persona, pues la aflicción o sanción implica una merma a los derechos de la persona.	En este indicador los expertos, por unanimidad han determinado que los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador.	Si bien los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador, los mismos no pueden ser aplicados de forma automatizada, es decir, son aplicables pero con ciertos matices, de forma tal que se adapten a la realidad del derecho administrativo sancionador; esto se debe a que el derecho administrativo y el derecho tributario son derecho <i>in fieri</i> , así pues, requieren del concurso de la dogmática de otras ramas del derecho, en este caso del derecho penal y procesal penal, por cuanto ambos sistemas del derecho representan el ejercicio del <i>ius puniendi</i> del Estado, en este sentido los principios son límites y vínculos al poder del Estado y protegen a la persona que se enfrenta al ejercicio de tal poder.
	¿Las garantías del debido proceso recogidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en sus artículos 8 y 9 tienen alguna limitación en cuanto a su aplicación en la esfera de derecho administrativo sancionador?	No, los principios generales del debido proceso que se recoge en la Convención Americana, en la Constitución y en la jurisprudencia son aplicables, pues evitan que el poder sancionador del Estado sea arbitrario.	No, al contrario, las garantías son extensivas. La Corte IDH en sus fallos ha manifestado que, el listado de garantías judiciales constantes en la Convención Americana, son aplicables al derecho administrativo, es decir, el Sistema Interamericano en esa	No, pues la persona es tal, es ser humano, independientemente de la esfera del derecho ante la cual se encuentre, por ello las garantías que recoge el Pacto de San José le son completamente aplicables, pues limitan en positivo el ejercicio del poder estatal para	En cuanto al segundo indicador, los expertos de forma unánime concuerdan que no existen limitaciones en el derecho administrativo sancionador para la aplicación de las garantías recogidas en los arts. 8 y 9 del Pacto de San José de Costa Rica.	Las garantías del debido proceso recogidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos son plenamente aplicables en derecho administrativo sancionador, y así lo ha reconocido la Corte IDH en distintos fallos, esto debido al posible carácter definitivo las

tendencia está muy enfocado a reconocer el carácter posiblemente definitivo de las decisiones administrativas, que llega a la conclusión que las garantías judiciales le son enteramente aplicables.

evitar arbitrariedades y promueven la seguridad jurídica en la persona.

decisiones administrativas; otro motivo yace en la naturaleza misma de la persona, en tanto ser humano, que es tal, sin importar en que esfera del derecho se encuentre, así las garantías del debido proceso le son aplicables, pues evitan que el ejercicio del poder estatal sea arbitrario al limitarlo en positivo, así como salvaguardar la seguridad jurídica y la confianza de las personas y de la sociedad en las actuaciones del Estado.

¿El derecho tributario puede ser considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador?

No, el Derecho debe ser entendido de forma sistémica pues, en este caso, el derecho tributario tiene vínculos con el derecho constitucional, con el derecho administrativo, con los derechos prestacionales en general y en particular con los derechos del buen vivir o derechos sociales. Estamos en una época que las distintas ramas del derecho deben abrirse entre sí, pues tienen un vínculo que los une, que es el derecho constitucional.

Definitivamente que no, por efectividad de la relación Estado-Contribuyente es apropiado que exista un tribunal separado de lo Administrativo, pero lo que no es negociable, es el hecho que el contribuyente debe tener las mismas garantías que cualquier administrado, pues se comprometen derechos muy sensibles en la esfera del Contrato Social, como es el derecho a la propiedad y el derecho a la riqueza en la propiedad.

No, aunque el derecho tributario sea estudiado a fondo y hasta cierto punto, particular, en el ámbito académico; en la aplicación misma del derecho no es viable pensar ni tratar al derecho tributario como una rama ajena al derecho, pues tiene un fundamento común que es la Constitución, que conjuntamente con los DD. HH. proveen de fundamento jurídico a la facultad sancionadora.

Sobre el tercer indicador, los expertos han sabido establecer, en conceso, que el derecho tributario no es una esfera autónoma, ajena a los principios del derecho administrativo sancionador.

El derecho tributario no es una rama disociada del derecho, aunque para fines académicos se lo estudie a fondo y de manera particular, esto no implica que en la *praxis* deba ser aislado del mundo del derecho, pues es la Constitución y los DD. HH. el tronco común transversal a todo el derecho, además de aportarle el sustento jurídico necesario para que las actuaciones que deriven en ejercicio del mismo sean legales, lícitas y legítimas. Esto cobra especial relevancia si se considera que el derecho tributario decide sobre derechos altamente sensibles como son el derecho a la propiedad y el derecho a la riqueza en la propiedad, cuyo poder de decidir sobre esta esfera data del Contrato Social,

<p>¿Es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador bajo la máxima <i>versari in re illicita</i>?</p>	<p>De forma general no, lo importante dentro del derecho sancionador cuando se trata de responsabilidad individual, es el análisis de la culpabilidad; la salvedad se da en el derecho de los DD. HH. y el derecho ambiental cuando el juicio va hacia el Estado que en abstracto, tiene la obligación de proteger.</p>	<p>Es muy difícil establecer reglas generales, en el sentido que, afirmar que el <i>versari in re illicita</i> es inaplicable a todo, es un error; al igual que decir que es aplicable a todo. Se debe establecer qué actuaciones pueden desarrollarse bajo este parámetro, los casos de derecho ambiental que el mero toque puede producir daños irreparables, pero otros supuestos deben ser analizados caso a caso.</p>	<p>Sí, pero no como regla general, sino como excepción y en casos especialísimos, me explico, esferas como la ambiental, el ámbito farmacéutico y similares, son muy sensibles por lo que, la más mínima fricción puede desencadenar daños gravísimos e irreparables. Como regla general se debe valorar si la actuación de la persona es a título de dolo o culpa, más en derecho tributario, pues no todas las personas son expertas en la materia.</p>	<p>Al dar repuesta al cuarto indicador, los expertos han considerado al unísono, que no es posible desarrollar un derecho administrativo sancionador cuyo fundamento general sea el <i>versari in re illicita</i>, sino que este debe ser aplicado en casos excepcionales.</p>	<p>por ello, el contribuyente debe contar con los mismos derechos, libertades y garantías que el resto de administrados en particular, y de personas en general.</p> <p>No es posible, como regla general, desarrollar el derecho administrativo sancionador bajo la máxima <i>versari in re illicita</i>, aunque tampoco es correcto asumir que no es aplicable del todo; de hecho, se ha de establecer aquellas actividades que por su naturaleza entrañen un daño significativo, que incluso con las medidas de reparación pertinentes, no basten para colocar en la persona en unas situación igual o mejor a la que se encontraba cuando el daño irrogado tuvo lugar, un ejemplo de ello sería el derecho ambiental o el derecho de los DD.HH. Por tanto, como regla general es imperante que, cuando se aborde el tema de responsabilidad individual, se considere la culpabilidad dentro de la actuación de la persona, tal es el caso del derecho tributario, rama en la cual no todas las personas cuentan con la experticia necesaria que haga exigible al obligado tributario conducirse de forma perfecta.</p>
--	---	--	---	--	--

<p>¿Qué tipo de responsabilidad recaería sobre el Estado en caso de incumplir los requisitos mínimos indispensables en materia de derecho administrativo sancionador tributario?</p>	<p>Si el Estado viola derechos, debe reparar de forma integral a la persona o grupo de personas; esto se puede por mecanismos y recursos internos, o existe la posibilidad de demandar al Estado por violación de la tutela judicial efectiva o violaciones al debido proceso, pues la Convención Americana así lo reconoce.</p>	<p>En base al deber jurídico de soportar, si bien nadie está obligado a soportar las actuaciones ilícitas del Estado, existen actuaciones que son anulables o, en su defecto, son lícitas, pero atentan al principio de igualdad de cargas públicas, y es justamente esta última en la cual puede surgir la problemática para alegar la responsabilidad extracontractual del Estado en la esfera nacional. En la esfera internacional la Corte IDH puede establecer responsabilidad estatal si verifica que el Estado no cumple las disposiciones convencionales o viola derechos.</p>	<p>Existen dos tipos de responsabilidades en las cuales el Estado puede incurrir, una a nivel interno por el art. 11 numeral 9, por no cumplir las exigencias del debido proceso en materia de derecho administrativo sancionador tributario. La segunda es a nivel internacional y es declarada por la Corte IDH por no acatar la Convención Americana o por violación de DD. HH., y no es fundamento suficiente el alegar la soberanía estatal, ni las consideraciones respecto del derecho tributario como una rama autónoma del derecho.</p>	<p>Respecto del indicador final, los expertos consideran que existen dos tipos de responsabilidad atribuible al Estado en caso de no cumplir con los requisitos mínimos indispensables en materia de derecho administrativo sancionador tributario.</p>	<p>Conforme al art. 11 núm. 9 de la CRE, ha lugar la responsabilidad extracontractual del Estado cuando se vulnera derechos y garantías del debido proceso; en este caso se ha de considerar el deber jurídico de soportar, así, cuando una actuación a pesar de ser lícita rompe el equilibrio en la justa distribución de las cargas públicas, puede existir lugar a la responsabilidad estatal en ámbito nacional, a través de los mecanismos y recursos contemplados en el ordenamiento jurídico interno. Ahora bien, de los arts. 25 y 8 del Pacto de San José de Costa Rica se desprende que ha lugar a responsabilidad estatal a nivel internacional, que será declarada por la Corte IDH, cuando el Estado vulnere DD. HH., viole la tutela efectiva o el debido proceso.</p>
--	--	--	--	---	---

Elaboración propia.

### 6.3. Discusión

Con todo el acervo investigativo obtenido a lo largo del presente trabajo, es momento para realizar un análisis integral de los hallazgos a los cuales se han arribado. Como primer punto debe establecerse de manera enfática que, tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador, representan el ejercicio del *ius puniendi* del Estado. Ahora, aunque se reserve a la esfera penal el privar a la persona de la libertad, eso no quita la gravedad que suponen las sanciones tributarias en esfera administrativa, ya que el fin aflictivo de la sanción puede partir desde la exigencia de desembolso de una cantidad de dinero determinada en favor del tesoro público, hasta la privación de derechos como la propiedad, o la libertad de economía o empresa. En suma, se puede afectar de manera considerable la parte económica y pecuniaria del obligado tributario.

Si no existe diferencia esencial sino formal en la imposición de sanciones en derecho administrativo sancionador, es menester que el elenco de derechos y garantías propias del debido proceso sean aplicados cuando la persona se enfrenta al ejercicio del *ius puniendi* del Estado en cualquiera de sus manifestaciones, pues los principios inherentes al debido proceso como *regula iuris* sientan las bases del ordenamiento jurídico y cumplen una función dual: limitar el poder estatal y su ejercicio para evitar excesos o arbitrariedades; buscan además proteger a la persona en tanto ser humano, sus derechos, libertades y garantías, de forma tal que su situación jurídica no pueda ser modificada si no ha mediado proceso o procedimiento necesario conforme a Derecho y solamente si existen motivos fácticos y jurídicos suficientes, legales y lícitos.

Ahora bien, ciertamente es imposible que los principios del derecho penal y procesal penal se apliquen de forma automatizada al derecho administrativo sancionador. Su aplicación requiere un trabajo un tanto complejo, que consiste en matizarlos y adaptarlos a la realidad de las actuaciones del derecho administrativo, pues, por su misma naturaleza, existen principios que no pueden aplicarse tal cual a la esfera administrativo sancionadora, un ejemplo de ello se tiene en el principio de juez natural que entraña independencia e imparcialidad, pues como se dejó sentado y se ha remarcado en más de una ocasión, los funcionarios públicos no se encuentran investidos con jurisdicción y competencia judicial, sino que ejercen función administrativa, por ello no resulta viable aplicar este principio de manera literal, sino modulada para que existan dos fases: la primera a cargo de un órgano instructor que es el llamado a iniciar el procedimiento administrativo sancionador, con funciones propias y bien detalladas; la segunda fase que

competente a otro órgano distinto u órgano resolutor, a quien se encomienda la resolución del caso acorde a toda la información y documentación que se halla constante en el expediente administrativo respectivo. Así, el órgano resolutor puede arribar a dos opciones: absolver al presunto infractor o, en base a todo lo indicado, determinar que es culpable de la conducta infractora que se le acusa y, por tanto, proceder con la imposición de sanción a la que haya lugar.

Como se puede apreciar, esta breve ejemplificación sobre modulación de los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador da cuenta que es plausible la adecuación racional y razonable de los principios del debido proceso a la esfera administrativa, sin necesidad de vaciarlos de contenido o, peor aún, de desconocerlos.

Visto la parte general, se debe descender a lo particular, que es la aplicación de los principios torales del derecho administrativo sancionador al derecho tributario, que en inicio debieron, deben y deberían ser aplicados sin cuestionamientos, por cuanto el derecho tributario tiene su origen y fundamento en los DD. HH., y la Constitución, por tanto, oponerse a ellos es suficiente para que sus actuaciones carezcan de todo valor. Empero, ha sucedido una anomalía dentro del mundo jurídico, que ha consistido en considerar al derecho tributario como una rama autónoma, hasta el punto de disgregarlo del todo del resto de ramas del Derecho. Por ello y, de manera específica, en el caso ecuatoriano, por casi medio siglo ha servido para que el derecho administrativo sancionador tributario sea entregado al más vergonzoso olvido, a tal punto que su anclaje gira en torno a un principio penal del medioevo como el *versari in re illicita*, que no se debe confundir con la responsabilidad objetiva, pues la misma debe ser probada para que proceda la sanción. Este engendro oscurantista, por otro lado, propugna la perfección de la persona, y no se rige ni por responsabilidad objetiva ni subjetiva, a tal grado que sanciona la más leve inobservancia de la norma y hace merecedora de castigo a toda conducta, aun cuando los resultados de esta no hubieren sido buscados, queridos, previstos ni previsibles. En suma, considera que existe dolo en actuaciones en las que, a la luz de la doctrina sancionadora actual, no se configura ni infracción leve, y la preconcepción reactiva sancionadora no da lugar a dudas u oposición por parte de la persona que tuvo la desventura de incurrir en la conducta que el Legislador considera como ilícita.

Existen, sin embargo, casos singulares y especialísimos en los cuales puede ser viable acudir a tal figura jurídica altamente represiva, como es el caso del derecho de los

DD. HH., y el derecho ambiental, o sectores como el farmacéutico, dado que el daño que derive de la mera inobservancia de la norma respecto de estas áreas de interés puede resultar inconmensurable a corto, mediano y largo plazo, o en casos extremos, irreparable. Pero como se puede apreciar, son esferas sensibles en extremo, en las cuales, a más de aplicar reglas generales, puede considerarse el acudir a figuras e instituciones jurídicas de excepción.

De vuelta al tema principal, muy a pesar de lo que pueda intentar sostener el ala más conservadora del derecho tributario, los principios nucleares del derecho administrativo sancionador deben ser aplicados en el derecho tributario, porque el obligado tributario nunca pierde su calidad de persona ni de ser humano, razón por la que goza de los mismos derechos y garantías que cualquier otro administrado o ciudadano y son exigibles en su aplicación todos y cada uno de los principios medulares que conforman la estela del derecho administrativo sancionador, entre ellos, se destaca el principio de legalidad, el cual de forma general llama a observar el ordenamiento jurídico en su esfera integral, esto es, no solo la fase interna, sino también el bloque de constitucionalidad, razón por la que se está más ante un principio de juridicidad. Bajo este orden de ideas, el principio de legalidad en específico requiere la existencia de *lex scripta* –principio de reserva de ley–; *lex prævía* –seguridad jurídica–; *lex certa* –principio de tipicidad/taxatividad–; *lex stricta* –prohibición de analogía–; además de considerar la retroactividad favorable a la persona y proscribir la retroactividad dañosa –principio de *favor rei*–; y, acoger de forma plena el principio de *non bis in ídem* –prohibición de doble juzgamiento y doble sanción–.

Este principio no solo tiene anclaje en la doctrina, sino que se encuentra positivizado en el artículo 9 del Pacto de San José de Costa Rica y artículo 76 de la CRE. Pero existe una particularidad sobre el principio de taxatividad que reconoce la misma Corte IDH en su sentencia dentro del Caso López Lone y Otros Vs. Honduras, y es que la taxatividad puede ser un tanto más ligera en la esfera administrativa, si se la compara con la exigencia rígida en derecho penal, pero ello no quiere decir desconocer del todo la taxatividad, como sucede en el caso ya visto que el Legislador ecuatoriano delega la graduación de las sanciones, y el desarrollo de parámetros cualitativos e incluso cuantitativos a los GAD o a órganos de la función ejecutiva.

Actuación que no solo violenta el principio de taxatividad, sino que pone en entredicho el principio de reserva de ley, ya que tanto la descripción de la conducta infractora como la consecuente sanción deben ser detalladas por ley *stricto sensu*, como

exigencia primordial del Contrato Social, pues en un Estado unitario como el ecuatoriano, solo el Poder Legislativo es el encargado de limitar el goce y ejercicio de los derechos de la persona que tiene repercusión general, es decir, para la sociedad toda. Como se desprende del Caso López Mendoza Vs. Venezuela solventado por la Corte IDH, la legalidad en general y la taxatividad en particular, tiene relación directa con la previsibilidad de la sanción.

En lo atinente al principio de *non bis in ídem*, conforme expresa la doctrina y expone la Corte de Estrasburgo en la sentencia del Caso A y B Vs. Noruega, se prohíbe el doble juzgamiento, el ser sometido a proceso o procedimiento dos veces, pero también el ser castigado dos veces, a no ser que los casos sean complementarios y guarden “conexión suficientemente estrecha en base al fondo y al tiempo”. Así, un proceso penal y un procedimiento administrativo sancionador tributario en los cuales cada autoridad actúa de manera indistinta, por vías separadas, y las sanciones no son consideradas bajo método de descuento, no son complementarios de forma alguna sino distintos del todo, decanta en que la sanción en cada esfera comporta doble castigo. Y en este punto vale traer a colación lo ya expuesto por la misma Corte de Estrasburgo en las sentencias emitidas dentro del Caso Bendenoun Vs. Francia y el Caso Engels Vs. Países Bajos, pues una sanción tributaria administrativa no será considerada penal si, de manera general, busca resarcir a la Administración Tributaria de forma pecuniaria por los efectos derivados de la conducta que ha materializado la persona. Cosa distinta es una sanción tributaria impuesta en sede administrativa que tiene naturaleza penal, pues la misma persigue el reprimir y castigar la conducta, para así disuadir a la persona de su reincidencia y la sociedad de su cometimiento. Se rompe también la figura de sanción propiamente tributaria en sede administrativa cuando la cuantía de la sanción resulta exorbitante, o el incumplimiento de la misma puede acarrear consecuencias de índole penal, esto es, la privación de libertad, o la restricción de derechos y libertades de la persona que afecten de manera significativa su situación jurídica, como el hecho de llevarla a la insolvencia.

En igual sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica dentro de las sentencias North Caroline Vs. Pearce y USA Vs. Halper, al determinar de forma expresa que el principio de *non bis in ídem*, conocido como *Double Jeopardy* en USA, se conforma por la protección provista hacia la persona para no ser sometida a nuevo proceso por el mismo ilícito, sea que haya sido absuelto o condenado, además de la restricción de imponer doble o múltiple punición que deriven de un mismo ilícito; para ello se ha de considerar la naturaleza real de la sanción impuesta tanto por

parte de la Administración, así las cosas, si la sanción americana de tinte civil, que comprende a grandes rasgos la sanción administrativa del sistema continental europeo, sobrepasa las pérdidas reales que la Administración Tributaria ha sufrido a razón de la conducta incurrida por la persona; o bien, excede los gastos que se han debido costear para recuperar la acreencia de la cual la Administración ejerce la titularidad a nombre del Estado, no es una sanción civil y para los efectos legales pertinentes, tampoco sería una sanción administrativa, sino una pena en sí, y se configurará el supuesto de doble punición, al existir concurrencia de imposición de sanción por parte de la Administración y la jurisdicción penal tributaria, ya que, la sanción establecida en sede administrativa no tiene relación racional entre pérdidas y gastos, con ello se transforma en una pena.

Entonces, y en acuerdo parcial con lo manifestado por el profesor Ramiro Ávila Santamaría dentro de la entrevista proporcionada, en efecto, el principio de *non bis in ídem* no se verá afectado si la sanción tributaria impuesta en sede administrativa, por su esencia misma, solo busca resarcir de forma pecuniaria, los efectos negativos que derivan en contra de la Administración por la materialización de la conducta del obligado tributario; empero, cuando la sanción es de naturaleza penal, sin importar que sea impuesta en sede administrativa, existe detrimento al principio de *non bis in ídem*, sino se considera el método del descuento cuando existe concurrencia de sanciones así establecidas en sede administrativa y jurisdicción penal.

El siguiente principio es el de presunción de inocencia, que se manifiesta en dos sentidos. El primero como requisito de trato a la persona conforme a su *status* jurídico de inocente hasta que se haya establecido en legal y debida forma la culpabilidad de la persona, a través de procedimiento para el efecto y mediante resolución emitida por autoridad competente, debidamente motivada conforme a hecho y derecho; el segundo sentido abarca a la prueba bajo la máxima *onus probandi incumbit actori*. Tales condiciones son acogidas por la Corte IDH dentro de su sentencia en el Caso Zegarra Marín Vs. Perú. Tanto la Corte como la doctrina son claras al determinar que, se debe probar no solo la responsabilidad sino la culpabilidad, esto es, que la conducta del presunto infractor se adecue al dolo o la imprudencia. Con ello en mente, cimentar el derecho administrativo sancionador tributario en *versari in re illicita* así como el tratamiento de evasor que da el COT al presunto infractor representa franca y abierta oposición al principio de presunción de inocencia y al principio de culpabilidad, con especial consideración al hecho que no todos los obligados tributarios son expertos en la materia, y no se les pueden exigir perfección, porque tal cosa no existe, además del hecho

que la misma Administración no facilita los medios ni los instrumentos necesarios para que se instruyan sobre sus obligaciones. Por ello, penar a la persona incluso por errores invencibles es inhumano, y en observancia a las enseñanzas del Marqués de Beccaria, representa un uso innecesario, excesivo y tiránico de poder del Estado.

Vale decir que la aseveración vertida, no es subjetiva, de hecho el Supremo de los Estados Unidos dentro de sus sentencias en los casos *Cheek Vs. USA*; *Murdock Vs. USA*; *Bishop Vs. USA*; y, *Spies Vs. USA*, recalca de manera enfática que no se puede ni debe sancionar las honestas divergencias de opinión respecto de la norma jurídico tributaria, ni los errores cometidos de buena fe, pues el ordenamiento jurídico tributario es complejo hasta el exceso, por lo cual genera incertidumbre hasta en los ciudadanos más acuciosos, y tal incertidumbre puede derivar en quebranto de la norma, no querido ni buscado, aun cuando se haya aplicado debida diligencia y cuidado razonable. En la misma línea, legislaciones realmente de avanzada como la francesa, han positivizado el derecho al error cometido de buena fe, y la legislación española da cuenta que es totalmente factible establecer el principio de inocencia y el principio de culpabilidad como regla general en ejercicio del derecho administrativo sancionador tributario. Por lo cual, la sanción solo procede una vez probada la culpabilidad más allá de toda duda razonable, y en caso de existir duda, se aplicará en favor del presunto infractor y dará como resultado su absolución por aplicación del principio de *favor rei*.

Así también el principio de culpabilidad exige la existencia de conocimiento de la antijuridicidad y voluntariedad en la conducta, por ello se ha de establecer si la conducta materializada se encuadra dentro del dolo o la imprudencia. Así, los errores invencibles no pueden ser sancionados, ya que el error no implica falta de debida diligencia o cuidado razonable, sino que se da por abstracción disonante de la realidad, o por falta aprehensión de esta. En cualquiera de los casos, la conducta que ha tenido lugar no podía impedirse. Se debe agregar también que se debe considerar situaciones eximentes, atenuantes y agravantes de la culpabilidad. Dado que, como ha indicado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, existen principios propios del derecho tributario que requieren de manera indefectible el análisis de existencia sobre dolo o imprudencia de la persona, más si se recuerda que el derecho tributario incide de forma directa en el ámbito económico, financiero, empresarial y de propiedad del obligado tributario, como es el caso del derecho de deducción, intrínsecamente ligado al principio de neutralidad fiscal.

Como principio subsiguiente se encuentra el principio de proporcionalidad que, a decir de los maestros Marienhoff y García de Enterría, se presenta en dos momentos: el

primero de ellos incumbe al legislador para desarrollar la conducta infractora y la sanción que de ella derive, pues para limitar los derechos y libertades de la persona debe existir razón suficiente. La segunda etapa corresponde a la Administración en general y al órgano resolutor en particular, dado que es este quien debe subsumir la conducta a la norma ya establecida, y evaluar la necesidad e idoneidad de la sanción aplicable al caso. Así pues, se hace eco de las palabras del tratadista Enrique Bacigalupo, en el sentido que solo las sanciones que sean proporcionales a la gravedad misma de la conducta son proporcionales en sentido de justicia, y por tanto humanas. Bajo esta premisa, muchas de las sanciones que se imponen en ejercicio del derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano resultan desproporcionadas y, como consecuencia, inhumanas.

Para finalizar este apartado, no se puede dejar de mencionar el resto de principios y derechos que integran el derecho administrativo sancionador: el derecho a ser oído, el principio de plazo razonable, el derecho a una resolución motivada, el derecho a la defensa que abarca el derecho a ser informado, el derecho a contar con tiempo suficiente y no agobiar a la defensa, el principio de contradicción e igualdad de armas, el derecho a contar con defensa técnica, y el derecho a recurrir de la resolución sancionadora ante un tribunal superior competente; prohibición de autoincriminación, principio de publicidad.

Todos estos derechos y principios se ven afectados de manera severa por la forma misma en la cual se ha desarrollado el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano, que adolece de inconstitucionalidad sobrevenida y resulta insuficiente para garantizar el debido procedimiento y la tutela administrativa efectiva. Realidad preocupante si se toma en consideración el carácter posiblemente definitivo de las decisiones administrativas.

Por todo lo manifestado, el Estado se halla propenso a ser castigado por responsabilidad extracontractual del Estado como legislador dañoso, por cuanto sus actuaciones, aunque lícitas, rompen el delicado equilibrio del justo y equitativo reparto de las cargas públicas y, con ello, menoscaba el deber jurídico de soportar. Sin perjuicio de la responsabilidad estatal en la esfera internacional que bien puede ser declarada por la Corte IDH, pues el Estado ecuatoriano por casi medio siglo ha mantenido en su ordenamiento jurídico interno disposiciones sancionadoras que, de forma expresa y clara, se oponen a la Convención Americana y, en suma, violan la tutela efectiva y el debido proceso.

Tabla 6

**Principios, derechos y garantías del derecho administrativo sancionador tributario en el ámbito internacional****Organización/Entidad/País****De los principios del derecho administrativo sancionador aplicados**

<b>TEDH/TJUE</b>	<p>Conforme se desprende de la recomendación del N.º R (91) del Consejo de Europa, los principios de derecho administrativo sancionador son aplicables a la esfera tributaria, aunque no se determina de manera expresa la aplicación del principio de culpabilidad, excepto cuando las sanciones administrativas, por su esencia, se encuadren dentro del ámbito penal, en cuyo caso es totalmente aplicable el elenco de garantías de la Convención EDH.</p> <p>Por su parte el TJUE ha insistido que debe valorarse la culpabilidad cuando la sanción trascienda en el mero ámbito pecuniario y entrañe limitación al goce y ejercicio de los derechos, libertades y garantías del obligado tributario</p>
<b>Sistema IDH</b>	<p>Conforme a las disposiciones del art. 8 y 9 del Pacto de San José de Costa Rica, se determina de manera expresa que los principios y garantías del debido proceso en ámbito judicial son aplicables a la esfera fiscal, a la cual pertenece el derecho tributario: Legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, tipicidad/taxatividad, prohibición de analogía, irretroactividad, <i>non bis in ídem</i>, presunción de inocencia, culpabilidad, proporcionalidad, plazo razonable, derecho a la motivación, derecho a ser oído, previsibilidad de la sanción, derecho a la defensa, derecho a ser informado, contar con tiempo suficiente/no agobiar a la defensa, principio de contradicción e igualdad de armas, contar con defensa técnica, derecho a recurrir, no autoincriminación, principio de publicidad.</p>
<b>USA</b>	<p>Aunque no cuenta con un procedimiento específico para el ejercicio de la facultad sancionadora, si cuenta con parámetros de respeto a los derechos y garantías del contribuyente, y determina que no habrá lugar a sanción alguna, siempre que el obligado tributario pueda probar causa razonable por las cuales no ha cumplido a cabalidad la norma tributaria. En igual sentido el Supremo se ha pronunciado, al prescribir que las honestas divergencias de opinión respecto de la norma, así como los errores de buena fe, no serán sancionables; además de la prohibición de doble punición cuando se esté ante el concurso de sanciones penales y civiles, así la doble punición se puede confirmar cuando la sanción civil no guarde relación o exceda los valores respecto de las pérdidas reales soportadas por parte de la Administración y los gastos en los que la misma haya incurrido para reparar el detrimento sufrido.</p>
<b>Francia</b>	<p>Aunque tampoco cuenta con un procedimiento específico, se establecen disposiciones normativas de respeto a los principios del derecho administrativo sancionador, y se positiviza el derecho al error tributario, así como la prohibición de automatización de las sanciones, pues debe existir contradicción conforme ha sentado precedente el <i>Conseil Constitutionnel</i>.</p>
<b>España</b>	<p>Por disposición constitucional y jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional, el derecho español proscribiera todo tipo de responsabilidad objetiva, y determina procedimiento administrativo sancionador tributario específico en base al principio de culpabilidad, con estricta observancia del principio de tipicidad/taxatividad, el desarrollo de la conducta infractora así como de las sanciones que correspondan las establece el legislador en las siguientes leyes: Ley General Tributaria, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes; y, Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.</p>
<b>Ecuador</b>	<p>En franca oposición a la Convención Americana, a la Constitución, a la jurisprudencia y la doctrina especializada, el ordenamiento jurídico ecuatoriano ha decidido desarrollar el derecho administrativo sancionador tributario bajo la máxima <i>versari in re illicita</i>, principio penal oscurantista por el cual no se requiere imputación objetiva ni subjetiva, sino que basta con la mera inobservancia de la norma para que procedan las sanciones de manera automatizada y sin ningún tipo de motivación ni ejercicio intelectual, muy propio del procedimiento penal inquisitorial, el pobre intento de procedimiento sancionador tributario no realiza la división entre órgano instructor y órgano resolutor; nada dice sobre la carga de la prueba, pero como se desprende el mismo <i>versari in re illicita</i>, la prueba se hace recaer en el obligado tributario, pues tal principio no da lugar a duda o contradicción, con ello la prueba se transforma en <i>probatio diabolica</i>.</p> <p>Cosa similar sucede con el tiempo concedido que es de solo cinco días término, sin posibilidad de ampliación. Dada la complejidad de la materia tributaria, el tiempo se torna insuficiente y se agobia la defensa. Otro punto por demás cuestionable es la vulneración al principio de <i>non bis in ídem</i> desde la esfera constitucional, que permite castigar en más de una ocasión por los mismos hechos, con independencia que la naturaleza de la pena impuesta sea penal y no administrativa. Como consideración final, se violenta de forma directa al principio de legalidad, reserva de ley, proporcionalidad, plazo razonable, seguridad jurídica, prohibición de autoincriminación, ya que el legislador no prevé los parámetros cualitativos</p>

para modular las sanciones, sino una banda cuantitativa insuficiente, en otros casos solo provee un máximo; lo que es peor, delega a órganos del ejecutivo tal tarea y a los GAD.

Las pruebas que se utilizan en ejercicio de las facultades de gestión tributaria pueden ser utilizados en vía penal, o puede coaccionarse al obligado tributario para que aporte prueba incriminatoria sin darle la oportunidad de oponerse.

Y aunque se establece un plazo de prescripción de tres años para establecer procedimiento administrativo sancionador tributario, en ningún lado se determina cuál es el tiempo en el cual la autoridad deberá resolver, y tampoco se contempla caducidad.

Elaboración propia.

## Conclusiones

El principio de presunción de inocencia se manifiesta en dos sentidos: el primero como requisito de trato a la persona conforme a su *status* jurídico de inocente, presunción *iuris tantum*, que no se desvanece hasta que se haya establecido en legal y debida forma la culpabilidad de la persona, a través de procedimiento para el efecto y mediante resolución emitida por autoridad competente, debidamente motivada conforme a hecho y derecho; el segundo sentido abarca a la prueba bajo la máxima *onus probandi incumbit actori*, prueba que debe ser legal, lícita y suficiente para probar la culpabilidad del obligado tributario más allá de toda duda razonable y, de existir duda, se aplicará en favor del presunto infractor cuyo resultado será la absolución por aplicación del principio de *favor rei*. Empero, los requerimientos detallados no han sido considerados por el Poder Legislativo ecuatoriano, pues el COT considera como evasor a la persona que incurre en una conducta sujeta a sanción en sede administrativa, actuación por demás cuestionable, más cuando se verifica que las disposiciones legales sancionadoras guardan silencio respecto de la carga de la prueba que, por parámetro internacional, corresponderá siempre a la Administración Tributaria que acusa.

El principio de culpabilidad exige la existencia de conocimiento de la antijuridicidad y voluntariedad en la conducta, por ello se ha de establecer si la conducta materializada se encuadra dentro del dolo o la imprudencia. Así, los errores invencibles no pueden ser sancionados, ya que el error no implica falta de debida diligencia o cuidado razonable, sino que se da por abstracción disonante de la realidad, o por falta de aprehensión de la misma. En cualquiera de los casos, la conducta que ha tenido lugar no podía impedirse. Corresponde agregar también que se debe considerar las demás situaciones eximentes, atenuantes y agravantes de la culpabilidad. Cosa que no sucede en ámbito administrativo sancionador tributario ecuatoriano, pues el principio de *versari in re illicita* contenido en el COT se opone a las disposiciones convencionales, constitucionales, jurisprudenciales y de doctrina especializada al automatizar las sanciones sin análisis real y efectivo de la conducta que ha tenido lugar por parte del obligado tributario y menos aún las circunstancias que rodean a la realización de determinada conducta, ya que se limita a la mera inobservancia para atribuir una sanción, lo que es más, priva de derechos a la persona sin razón suficiente, situación que toma un giro aún más perjudicial si se repara en que las sanciones en sede administrativa pueden

ser definitivas, sea porque la persona no desea, o se encuentra materialmente imposibilitada para impugnar las mismas ante la jurisdicción contencioso tributaria.

El principio de proporcionalidad se presenta en dos momentos: el primero de ellos incumbe al legislador para desarrollar la conducta infractora y la sanción que de ella derive, pues para limitar los derechos y libertades de la persona debe existir razón suficiente; la segunda etapa corresponde a la Administración en general y al órgano resolutor en particular, dado que es este quien debe subsumir la conducta a la norma ya establecida y evaluar la necesidad e idoneidad de la sanción aplicable al caso. Así, al tenor de las enseñanzas de Enrique Bacigalupo, solo las sanciones que sean proporcionales a la gravedad misma de la conducta son proporcionales en sentido de justicia y, por tanto, humanas. Es necesario enfatizar que la configuración sobre el ilícito tributario que corresponde resolver a sede administrativa es desproporcionado, toda vez que sancionar la simple inobservancia de la norma no es reconocido por los estándares internacionales, por lo menos en el ámbito de derecho tributario; lo que es peor, se considera que las actuaciones u omisiones que ha cometido la persona son en muchos casos dolosas hasta el punto de considerarlo evasor, sin que en realidad se haga un análisis de fondo sobre los elementos subjetivos de la conducta. En suma, se exige un imposible arquetipo de perfección al obligado tributario.

El principio de reserva de ley o *lex scripta*, hace alusión a la necesidad de existencia de ley *stricto sensu*, pues por contrato social corresponde al Poder Legislativo en tanto representante de la voluntad soberana, limitar el goce y ejercicio de los derechos, libertades y garantías de la persona, ya que las disposiciones así emanadas tienen repercusión general, es decir, para la sociedad toda. Estrechamente relacionado con el principio de reserva de ley se tiene el principio de legalidad, que es el gran principio macro, y contiene además el principio de reserva de ley, al principio de seguridad jurídica o *lex prævía*; principio de tipicidad con énfasis en la taxatividad o *lex certa*; principio de prohibición de analogía o *lex stricta*, principio de no retroactividad negativa; principio *favor rei* y principio de *non bis in ídem*. Pero es en lo que respecta al principio de reserva de ley que reconduce a la taxatividad donde se puede apreciar un detrimento grave, dado que ambos *regulæ iuris* requieren de la *interpositio legislatoris*, pero en Ecuador el Poder Legislativo ha tomado su labor con tanta ligereza que deja en manos de los GAD o, más cuestionable aún, en manos de órganos del ejecutivo el establecer los parámetros cualitativos e incluso cuantitativos de la sanción, con ello se provoca también daño al principio de seguridad jurídica, amén del hecho que el Legislador no puede renunciar a

su labor, más cuando el poder constituyente primario exige de él determinada actuación de forma expresa, como es el establecer de forma plena los elementos de la conducta reprochable y la sanción que le sea aplicable.

El principio de *non bis in ídem* expresa la prohibición de doble juzgamiento, el ser sometido a proceso o procedimiento dos veces, pero también el ser castigado dos veces, a no ser que los casos sean complementarios y guarden “conexión suficientemente estrecha en base al fondo y al tiempo”. Así, un proceso penal y un procedimiento administrativo sancionador tributario en los cuales cada autoridad actúa de manera indistinta, por vías separadas, y las sanciones no son consideradas bajo método de descuento, no son complementarios de forma alguna, sino distintos del todo, con lo que la sanción en cada esfera comporta doble castigo. Como diferencia necesaria para el entendimiento de la esencia de las sanciones, una sanción tributaria administrativa no será considerada penal si, de manera general, busca resarcir a la Administración Tributaria de forma pecuniaria por los efectos derivados de la conducta que ha materializado la persona. Cosa distinta es una sanción tributaria impuesta en sede administrativa que tiene naturaleza penal, pues la misma persigue reprimir y castigar la conducta, así como disuadir a la persona de su reincidencia y la sociedad de su cometimiento. Se rompe también la figura de sanción propiamente tributaria en sede administrativa, cuando la cuantía de la sanción resulta exorbitante, o el incumplimiento de la misma puede acarrear consecuencias de índole penal, esto es, la privación de libertad, o la restricción de derechos, libertades y garantías de la persona que afecten de manera significativa su situación jurídica, como el hecho de llevarla a la insolvencia. Otra forma en la cual se verifica que una sanción administrativa ha perdido su esencia y se está ante una pena en estricto sentido, se puede cotejar en la relación racional entre pérdidas sufridas por la Administración Tributaria derivadas de la conducta que el obligado tributario ha llevado a cabo, así como los correlativos gastos que la Administración ha debido soportar para cobrar la acreencia de la cual es titular en nombre del Estado. Por todo lo dicho, se está ante doble punición cuando existe concurrencia de sanciones administrativas de tinte penal y penas establecidas en jurisdicción penal; ya que, la sanción impuesta al infractor por la Administración Tributaria, bajo los parámetros detallados, ha adquirido una naturaleza de castigo y no de indemnización; por ello, para sanear el vicio *bis in ídem* se debe considerar el método del descuento a efectos de evitar que, el *quantum* global se traduzca en una carga desproporcionada para el obligado tributario.

Derivado de toda la investigación realizada, se ha podido concluir que la norma tributaria respecto del ámbito administrativo sancionador tributario, adolece de inconstitucionalidad sobrevenida, esto se debe a los casi 50 años de letargo en los cuales no se ha reformulado lo atiente a conducta reprochable y la sanción que le apareja en sede administrativa, es por ello que se contrapone al cambio de paradigma constitucional, así como se opone también a una renovada teoría del *ius puniendi* del Estado, quebranta además las disposiciones convencionales del Pacto de San José de Costa Rica en sus artículos 8 y 9 que determinan que los principios basilares del debido proceso, así como los principios de legalidad y retroactividad son plenamente aplicables al ámbito fiscal y todos aquellos en los que se decida sobre los derechos de la persona, esto es, comprende al derecho tributario en su faz administrativo sancionadora, por ello la norma ecuatoriana mencionada se torna además inconvencional. Así las cosas, el principio de *versari in re illicita* que se recoge en el COT puede derivar en responsabilidad extracontractual del Estado por legislador dañoso, sin perjuicio de la responsabilidad internacional del Estado ecuatoriano ante el Sistema Interamericano de Derechos Humanos, al reducir los derechos y principios del debido proceso de manera tal que la persona se halla realmente en indefensión cuando enfrenta un aparente procedimiento administrativo sancionador tributario, ya que la legislación así establecida es incapaz de proteger los derechos, garantías y libertades de la persona conforme a los estándares internacionales de DD. HH., y, por tanto, convierte a la persona en súbdito fiscal. Se recuerda que, el respeto a los derechos, garantías y libertades de la persona respaldan la paz social y la democracia, esto se debe a que la paz no se reduce en automático a la ausencia de conflictos armados, sino que requiere de manera irrestricta la observancia plena de la justicia, equidad y la dignidad humana en sí; de igual forma, el simple hecho de llamar a elecciones no da cuenta de un régimen democrático, sino que es la protección efectiva de los DD. HH., lo que demuestra de forma inequívoca que se está ante un régimen democrático en particular y de la existencia de democracia en general, pues, ni la voluntad de las mayorías, ni el interés general, ni el bien común o el bien público son oponibles a los derechos humanos y fundamentales de las personas.

Como último punto necesario de la investigación, es menester exponer la imperiosa necesidad del concurso de la academia así como de los juzgadores y expertos en materia de derecho tributario para visibilizar la problemática abordada y lograr un cambio de paradigma, esto es, que las propuestas de un procedimiento administrativo sancionador tributario que respete los parámetros de DD.HH., y responda al ejercicio de

un *ius puniendi* acusatorio y no inquisitivo se cristalice en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, con lo cual, se posibilita la transición a un derecho administrativo sancionador tributario de carácter responsivo, racional y razonable con el poder de castigo del Estado, que considere a la persona en tanto ser humano, más allá de las etiquetas que adquiriera en las distintas relaciones jurídicas que entabla a diario dentro de la sociedad. Empero, para que ello suceda, es necesario inteligenciar a todos los miembros y actores del Estado, con miras a que el cambio trascienda a la ley para formar parte de la actuación de todas y cada una de las administraciones tributarias e integre también el acervo intelectual de todos los profesionales del Derecho en general y del mundo tributario en particular.

## Bibliografía

### Fuentes doctrinarias

- Acosta Vásquez, David. “Derecho administrativo Responsivo Teoría Explicativa de la Potestad Sancionadora”. En *Derecho administrativo sancionador*, 217-42. Quito: Grupo Editorial ONI, 2024.
- Almudí Cid, José Manuel. *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.
- Arango Durling, Virginia. *Paz Social y Cultura de Paz*. Panamá: Ediciones Panamá Viejo, 2007.
- Atienza, Manuel, y José Ruiz Manero. *A theory of legal sentences*. Nueva York: Springer Science + Business Media, LLC, 1998.
- Atienza, Manuel. *Sobre la dignidad humana*. Madrid: Editorial Trotta, 2022.
- Ávila, Humberto. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 4.<sup>a</sup> ed., 3<sup>a</sup> Tir. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005.
- Bacigalupo, Enrique. *Principios constitucionales de derecho penal*. Buenos Aires: Editorial Hammurabi S.R.L., 1999.
- Beccaria, Cesare. *Tratado de los Delitos y de las Penas*. Madrid: Imprenta de Albán, 1822.
- Bidart Campos, Germán José. *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, t. 1. Buenos Aires: Editorial Ediar, 1994.
- Cadena Landázuri, Beatriz, y Pablo Castañeda Albán. “Principios y Garantías del Derecho administrativo sancionador”. En *Derecho administrativo sancionador*, 109-88. Quito: Grupo Editorial ONI, 2024.
- Canosa, Armando. “La tutela administrativa efectiva en el procedimiento administrativo sancionador”. *Revista Derecho & Sociedad*, n.º 54, t. 1. (2020): 243-66. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7792322.pdf>.
- Castañeda Albán, Pablo y José Antonio Burneo Burneo. “Principios del Derecho administrativo sancionador”. En *Derecho administrativo sancionador*, 109-88. Quito: Grupo Editorial ONI, 2024.
- Casal H., Jesús María. *Los Derechos Fundamentales y sus restricciones, Constitucionalismo Comparado y Jurisprudencia Interamericana*. Bogotá, D.C.: Editorial Temis S. A., y Konrad-Adenauer-Stiftung, 2020.

- Cerezo Mir, José. “Límites entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo”. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 28, n.º 2 (1975): 159-75.  
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2788179.pdf>.
- . “El ‘Versari in re illicita’ en el Código Penal Español”. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 05, n.º 01 (1962): 47-60.  
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2781748.pdf>.
- Cruz Villacís, Ángel Gabriel. *Impuestos a los Servicios Digitales en el Ecuador*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2023.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy María. *El deber de contribución al gasto público: Principios que lo informan y derechos del contribuyente*. Ciudad de México: Editorial Porrúa y Universidad Andina Simón Bolívar, 2018.
- De la Torre Andrade, María Jaqueline. “Derecho administrativo sancionador una visión general”. En *Derecho administrativo: Instituciones Jurídicas y Práctica Procesal*, 43-70. Quito: Grupo Editorial ONI, 2023.
- Dworkin, Ronald. *Los derechos en serio*, 2.<sup>a</sup> ed., traducido por Marta Guastavino. Barcelona: Editorial Ariel, S. A., 1989.
- García de Enterría, Eduardo y Tomás-Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*, t. 1, 18.<sup>a</sup> ed. Pamplona: Thomson Reuters (Legal) Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2017.
- . *Curso de Derecho Administrativo*, t. 2. 15.<sup>a</sup> ed. Pamplona: Thomson Reuters (Legal) Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2017.
- Garrido Falla, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. I: Parte General. 15.<sup>a</sup> ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2010.
- Gil Botero, Enrique. *Responsabilidad Extracontractual del Estado*, 7.<sup>a</sup> ed. Bogotá, D.C.: Editorial Temis S. A., 2017.
- Gil Cruz, Eva María. *Ilicitud versus irregularidad en la prueba tributaria*. Pamplona: Thomson Reuters (Legal) Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2022.
- . *El derecho al error tributario*. Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U., 2023.
- Gómez Tomillo, Manuel e Íñigo Sanz Rubiales. *Derecho Administrativo Sancionador*. Parte General. Teoría General y Práctica del Derecho Penal Administrativo, 2.<sup>a</sup> ed. Pamplona: Thomson Reuters (Legal) Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2010.
- González-Jaraba, Manuel. *Las claves del procedimiento sancionador tributario*. Tarragona: Arola Editors, 2015.

- Gordillo, Agustín. *Tratado de Derecho administrativo y obras selectas*, t. 1: *Parte General*, 1.<sup>a</sup> ed., 1.<sup>a</sup> reimpr. Buenos Aires: Fundación de Derecho administrativo, 2017.
- . *Tratado de Derecho administrativo y obras selectas*, t. 9: *Primeros Manuales*. Buenos Aires: Fundación de Derecho administrativo, 2014.
- Granda Granda, Estefanía. *La potestad reglamentaria y la facultad normativa de carácter administrativo en el Ecuador*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2023.
- Greco, Luis. *La Teoría de la Imputación Objetiva: Una Introducción*, traducido por Stefan Espejo. Lima: ZELA Grupo Editorial E.I.R.L., 2021.
- Hernández Terán, Miguel. *El Estado como Legislador Dañoso y su Responsabilidad Reparadora*. Thomson Reuters (Legal) Limited y Editorial Aranzadi, S.A.U., 2020.
- Jellinek, Georg. *Teoría General del Estado*. Traducción y Prólogo de Fernando de Los Ríos. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica [FCE], 2000.
- Kelsen, Hans. *Compendio de Teoría General del Estado*. Traducido por Luis Recaséns Siches y Justino Azcárate, 2.<sup>a</sup> ed. corregida. Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1934.
- Larrea Holguín, Juan. *Diccionario de Derecho Civil*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2006.
- Luzón Peña, Diego-Manuel. *Lecciones de Derecho Penal Parte General*, 3.<sup>a</sup> ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.
- Macarro Osuna, José Manuel. “El Principio de Neutralidad Interna en el IVA (Internal VAT Neutrality)”. Tesis doctoral, Università di Bologna - Alma Mater Studiorum, 2015. [https://amsdottorato.unibo.it/6797/1/Macarro\\_Jose\\_tesi.pdf](https://amsdottorato.unibo.it/6797/1/Macarro_Jose_tesi.pdf).
- Marienhoff, Miguel. *Tratado de Derecho Administrativo*, t. 2. *Servicios Públicos. Actos de la Administración Pública*. 4.<sup>a</sup> ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2003.
- Mir Puig, Santiago. *Derecho Penal: Parte General*. 10.<sup>a</sup> ed. Barcelona: Editorial Reppertor, 2015.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”. *Foro Revista de Derecho*, n.º 15, I semestre, (2011): 21-42. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/394/389>.

- . “Principios de Derecho tributario”. *III Jornadas Tributarias Universitaria*, Universidad Mayor de San Andrés (UMSA) Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Carrera de Derecho, (2023): 08-18.
- . *La tributación medioambiental y el principio de quien contamina paga: Una mirada del caso ecuatoriano*. Quito: Ediciones Legales EDLE S. A. y Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2024.
- Morales Naranjo, Viviana. “El Daño sin Culpa: La consagración de la Responsabilidad Objetiva de la Administración en Ecuador”. En *Derecho y Sociedad*, coordinado por Mauricio Enrique Pacheco, 21-109. Quito: Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales / Universidad Central del Ecuador [UCE], 2017.
- Muñoz Vaca, Katty, y Jaime Pazmiño Jara. *Manual de Derecho Procesal Tributario*. Quito: Ediciones Legales EDLE S. A., 2022.
- Nabilou, Hossein. “Regulatory Arbitrage and Hedge Fund Regulation: The need for a transnational response”. *Fordham Journal of Corporate & Financial Law* 22, n.º 2, article 02 (2017): 557-603. <https://ir.lawnet.fordham.edu/jcfl/vol22/iss4/2>.
- Nieto García, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*, 4.ª ed. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S. A.), 2005.
- Oyarte, Rafael. *Derecho Constitucional*, 4.ª ed. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2022.
- . *Debido Proceso*, 3.ª ed. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2022.
- Pérez, Efraín. *Derecho administrativo*, t 1, 4.ª ed. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2014.
- . *Manual de Derecho administrativo*, 5.ª ed. Bogotá D.C.: Editorial Temis S. A., 2019.
- Pinzón Muñoz, Carlos Enrique. *La Responsabilidad Extracontractual del Estado: Una Teoría Normativa*. Bogotá, D.C.: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2014.
- Porrúa Pérez, Francisco. *Teoría del Estado*. 39.ª ed. Ciudad de México: Editorial Porrúa, S. A. de C. V., 2005
- Ramírez Millán, Jesús. *Derecho Constitucional Sinaloense*. Sinaloa: Universidad Autónoma de Sinaloa, 2000.
- Rebollo Puig, Manuel, y Diego J. Vera Jurado. *Derecho administrativo*, t. 2: *Régimen Jurídico Básico y Control de la Administración*, 3.ª ed. Madrid: Tecnos (Grupo Anaya, S. A.), 2018.

- Requejo Rodríguez, Paloma. *Bloque Constitucional y Bloque de Constitucionalidad*. Oviedo: Universidad de Oviedo, 1997.
- Rivero Ortega, Ricardo, y Víctor Granda Aguilar. *Derecho Administrativo*. Quito: Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2017.
- Rousseau, Jean-Jacques. *El Contrato Social*. Ciudad de México: Partido de la Revolución Democrática, 2017.
- Roxin, Claus. *Derecho Penal: Parte General*, t. 1: *Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*. Traducción de la 2.<sup>a</sup> ed. alemana y notas de Diego- Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997.
- Saavedra Alessandri, Pablo. “El Ius puniendi en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”. En *Panorama internacional sobre justicia penal. Política Criminal, derecho penal y criminología: Culturas y sistemas jurídicos comparados*. Séptimas Jornadas sobre Justicia Penal. Serie Doctrina Jurídica, núm. 394, coordinado por Sergio García Ramírez y Olga Islas de González Mariscal, 243-82. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México / Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.
- Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley S.A., 2002.
- Sagüés, Néstor Pedro. “Obligaciones internacionales y control de convencionalidad”. Centro de Estudios Constitucionales de Chile, Universidad de Talca. *Estudios Constitucionales* 8, n.º 1 (2010): 117-136. <https://www.scielo.cl/pdf/estconst/v8n1/art05.pdf>.
- Sainz de Bujanda, Fernando. “En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario: Texto de la intervención en las I Jornadas Luso-hispanoamericanas de Estudios financieros y fiscales y texto de sus conclusiones”. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 21, n.º 01 (1968): 77-116. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2784513.pdf>.
- Santofimio Gamboa, Jaime Orlando. *Compendio de Derecho Administrativo*. Bogotá, D.C: Universidad Externado de Colombia, 2017.
- Secaira Durango, Patricio A. *Curso Breve de Derecho Administrativo*. Quito: Editorial Universitaria, Universidad Central del Ecuador, 2004.

- Troya Jaramillo, José Vicente, y Carmen Amalia Simone Lasso. *Manual de Derecho tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones [CEP], 2014.
- . *El Derecho del Gasto Público: Especial referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos*. Bogotá D.C.: Editorial Temis S.A., 2014.
- Valdivieso, Gabriela. *La tasa, un tributo que ha sido desnaturalizado en Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Nacional Editora, 2013.
- Velastegui Ayala, Ximena. “La sanción administrativa en el ordenamiento jurídico ecuatoriano”. En *Derecho administrativo sancionador*, 37-56. Quito: Grupo Editorial ONI, 2024.
- Von Stein, Lorenz. *Tratado de Teoría de la Administración y Derecho administrativo*. Con un estudio comparativo de la bibliografía y legislación de Francia, Inglaterra, y Alemania; estudio introductorio de Omar Guerrero. Traducido por José Andrés Ancona Quiroz. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 2016.
- Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, 10.<sup>a</sup> ed., traducido por Marina Gascón. Madrid: Editorial Trotta, S. A., 2011.

### **Fuentes documentales**

- France. *Charte des Droits et Obligations du Contribuable*. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Finances Publiques. Vérifié en janvier 2024. [https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/dgfip/controle\\_fiscal/organisation\\_fonctionnement/charte\\_contribuable\\_2024.pdf?v=1704215269](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/charte_contribuable_2024.pdf?v=1704215269).
- The Organization for Economic Cooperation and Development [OECD]. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2014. <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>.
- The United States of America [USA]. *The Examination (Audit) Process*. Internal Revenue Service [IRS]. Fact Sheet. FS-2006-10, January, 2006. <https://www.irs.gov/pub/irs-news/fs-06-10.pdf>.
- The United States of America [USA]. *Examination of Returns, Appel Rights, and Claims for Refund*. Internal Revenue Service [IRS]. Publication 556, Rev. September 2013. Cat. n.º 15104N. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>.

The United States of America [USA]. *Your rights as a taxpayer*. Internal Revenue Service [IRS]. Publication 01, Rev. 09-2017. October, 2017. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>.

### **Fuentes normativas**

Consejo de Europa. *Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*. Dado en Italia-Roma el 4 de noviembre de 1950. [https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention\\_spa](https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_spa).

Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Opinión Consultiva OC-2/82 de 24 de septiembre de 1982”. *El efecto de las reservas sobre la entrada en vigencia de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (arts. 74 y 75)*. 24 de septiembre de 1982. <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1261.pdf>.

Council of Europe. *Recommendation N.º R (80) 2 of the Committee of Ministers concerning the exercise of discretionary powers by administrative authorities*. Adopted by the Committee of Ministers on 11 March 1980 at the 316<sup>th</sup> meeting of the Ministers’ Deputies. <https://search.coe.int/cm?i=09000016804f22ae>.

Council of Europe. *Recommendation N.º R (91) 1 of the Committee of Ministers to member states on Administrative Sanctions*. Adopted by the Committee of Ministers on 13 February 1991 at the 452<sup>nd</sup> meeting of the Ministers’ Deputies. <https://search.coe.int/cm?i=09000016804fc94c>.

Council of Europe. *Resolution (77) 31 on the protection of the individual in relation to the acts of administrative authorities*. Adopted by the Committee of Ministers on 28, September 1977, at 275<sup>th</sup> meeting of Minister’ Deputies. <https://rm.coe.int/cmres-77-31-on-the-protection-of-the-individual/1680a43b6f>.

Ecuador. *Código Civil*. Registro Oficial 46, Suplemento, de 24 de junio de 2005.

Ecuador. *Código Orgánico Administrativo*. Registro Oficial 31, Segundo Suplemento, 7 de julio de 2017.

Ecuador. *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*. Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010.

Ecuador. *Código Orgánico General de Procesos*. Registro Oficial 506, Suplemento, de 22 de mayo de 2015.

Ecuador. *Código Orgánico Integral Penal*. Registro Oficial 189, Suplemento, 10 de febrero de 2014.

- Ecuador. *Código Orgánico Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, de 14 de junio de 2005.
- Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- Ecuador. *Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias*. INS\_CCT\_SAN18. Servicio de Rentas Internas, 6 de agosto de 2016. [https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/2505abde-b11a-420e-a4ed-d76c7c2e4264/INS\\_CCT\\_SAN18+\\_2\\_.pdf](https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/2505abde-b11a-420e-a4ed-d76c7c2e4264/INS_CCT_SAN18+_2_.pdf).
- Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004.
- Ecuador. *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*. Registro Oficial 52, Suplemento, 22 de octubre de 2009.
- Ecuador. *Normas que regulen el procedimiento de identificación y notificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes*. Servicio de Rentas Internas. Resolución n.º NAC-DGERCGC16-00000356, 16 de agosto de 2016. <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar?id=462f3fc7-b69c-496e-a6f1-10929f8bbd8b&nombre=NAC-DGERCGC16-00000356+2S.R.O.+820+de+17-08-2016.pdf>.
- Ecuador. *Reforma a varios cuerpos normativos en materia de política comercial, inversiones y fiscal para el desarrollo económico*. Decreto Ejecutivo n.º 586. Registro Oficial 186, Tercer Suplemento, 10 de noviembre de 2022.
- Ecuador. *Reforma sobre anexo de operaciones con partes relacionadas y del informe integral de Precios de Transferencia*. Resolución n.º NAC-DGERCGC24-00000020. Servicio de Rentas Internas, 28 de mayo de 2024. <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar?id=3c8e92c5-f276-46bd-a11e-7014601b270f&nombre=NAC-DGERCGC24-00000020.pdf>.
- Ecuador. *Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica para la reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la dolarización y modernización de la Gestión Financiera*. Decreto Ejecutivo n.º 476. Registro Oficial 312, Suplemento, 24 de agosto de 2018.

- España. *Constitución Española*. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1978, núm. 311. <https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf>.
- España. *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. Boletín Oficial Del Estado, 18 de diciembre de 2003, núm. 302. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>.
- España. *Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario*. Boletín Oficial del Estado, 28 de octubre de 2004, núm. 260. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2004/BOE-A-2004-18398-consolidado.pdf>.
- France. *Code des relations entre le public et l'administration*. Gouvernement français, Ordonnance N.º 2015-1341 et Décret N.º 2015-1342 du 23 octobre 2015. [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000031366350/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000031366350/).
- France. *Code général des impôts*. Parlement français, arrêté du 06 avril 1950. Journal officiel de la République Française, 30 avril 1950. [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006069577/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/).
- France. *Livres des procédures fiscales*. Gouvernement français, Décrets N.º 81-859 et N.º 81-860 du 15 septembre 1981. [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006069577/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/).
- Organización de las Naciones Unidas [ONU]. *Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados*. Dado en Viena-Austria el 23 de mayo de 1969. [https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference\\_docs/convencion\\_viena.pdf](https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf).
- Organización de las Naciones Unidas [ONU]. *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. Resolución 217 A (III). Dada el 10 de diciembre de 1948 por la Asamblea General. [https://www.ohchr.org/sites/default/files/UDHR/Documents/UDHR\\_Translations/spn.pdf](https://www.ohchr.org/sites/default/files/UDHR/Documents/UDHR_Translations/spn.pdf).
- Organización de los Estados Americanos [OEA]. *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*. Aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana. Bogotá, Colombia, 1948. <https://www.oas.org/es/cidh/mandato/basicos/declaracion.asp>.
- Organización de los Estados Americanos [OEA]. *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)*. Dado en Costa Rica el 22 de noviembre de 1969.

[https://www.oas.org/dil/esp/1969\\_Convenci%C3%B3n\\_Americana\\_sobre\\_Derechos\\_Humanos.pdf](https://www.oas.org/dil/esp/1969_Convenci%C3%B3n_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf).

The United States of America [USA]. *Constitution of the United States*. United States Congress. Constitution Annotated. Sixteenth Amendment. Accessed November 01, 2024. <https://constitution.congress.gov/constitution/amendment-16/>.

The United States of America [USA]. *Constitution of the United States*. United States Congress. Constitution Annotated. Fifth Amendment. Accessed January 25, 2025. <https://constitution.congress.gov/constitution/amendment-5/>.

The United States of America [USA]. *Internal Revenue Code*. United States Congress. U.S. House of the Representatives. Office of the Law Revision Counsel. Accessed October 30, 2024. <https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim>.

## **Jurisprudencia**

Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 29 de julio de 1988 (Fondo)”. *Caso Velásquez Rodríguez Vs. Honduras*. 29 de julio de 1988. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_04\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_04_esp.pdf).

Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 30 de mayo de 1999 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Castillo Petrucci Vs. Perú*. 30 de mayo de 1999. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_52\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_52_esp.pdf).

Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 31 de enero de 2001 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Tribunal Constitucional Vs. Perú*. 31 de enero de 2001. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\\_71\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_71_esp.pdf).

Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 07 de septiembre de 2004 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Tibi Vs. Ecuador*. 7 de septiembre de 2004. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_114\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_114_esp.pdf).

Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 22 de noviembre de 2005 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Palamara Iribarne Vs. Chile*. 22 de noviembre de 2005. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_135\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_135_esp.pdf).

- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 26 de septiembre de 2006 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Almonacid Arellano y Otros Vs. Chile*. 26 de septiembre de 2006. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_154\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_154_esp.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 21 de noviembre de 2007 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Chaparro Álvarez y Lapo Íñiguez Vs. Ecuador*. 21 de noviembre de 2007. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_170\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_170_esp.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 30 de noviembre de 2007 (Interpretación de la Sentencia de Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso La Cantuta Vs. Perú*. 30 de noviembre de 2007. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_162\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_162_esp.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 05 de agosto de 2008 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Apitz Barbera y otros (“Corte Primera de lo Contencioso Administrativo”) Vs. Venezuela*. 05 de agosto de 2008. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_182\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_182_esp.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 17 de noviembre de 2009 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Barreto Leiva Vs. Venezuela*. 17 de noviembre de 2009. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_206\\_esp1.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_206_esp1.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 24 de febrero de 2011 (Fondo y Reparaciones)”. *Caso Gelman Vs. Uruguay*. 24 de febrero de 2011. [https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_221\\_esp1.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_221_esp1.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 01 de septiembre de 2011 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso López Mendoza Vs. Venezuela*. 01 de septiembre de 2011. [https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_233\\_esp.pdf](https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_233_esp.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 13 de octubre de 2011 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Barbani Duarte y Otros Vs. Uruguay*. 13 de octubre de 2011. [https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_234\\_esp.pdf](https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_234_esp.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 05 de octubre de 2015 (Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso López Lone*

- y *Otros Vs. Honduras*. 5 de octubre de 2015.  
[https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_302\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_302_esp.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 15 de febrero de 2017 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Zegarra Marín Vs. Perú*. 15 de febrero de 2017.  
[https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_331\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_331_esp.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 15 de febrero de 2017 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Vásquez Durand y Otros Vs. Ecuador*. 15 de febrero de 2017.  
[https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_332\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_332_esp.pdf).
- Corte Interamericana de Derechos Humanos [Corte IDH]. “Sentencia de 16 de febrero de 2017 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Favela Nova Brasilia Vs. Brasil*. 16 de febrero de 2017.  
[https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_333\\_esp.pdf](https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_333_esp.pdf).
- Ecuador. Corte Constitucional del Ecuador [CCE]. “Sentencia N.º 080-12-SEP-CC”, 29 de marzo de 2012, *Caso n.º 1299-10-EP*.  
<http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/d/f2497a5-6ad1-46c5-8841-3d8ec15282ac/1299-10-EP-sent.pdf>.
- Ecuador. Corte Constitucional del Ecuador [CCE]. “Sentencia N.º 986-19-JP/21 y acumulados”, 21 de diciembre de 2021. *Caso n.º 986-19-JP y acumulados*.  
[http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10\\_DWL\\_FL/e2NhcNBldGE6J3RyYWY1pdGUnLCB1dWlkOidhOTZIMGNkMi1kN2ViLTRjZDUtYTY2Mi0yZmUzMDU2NDIyY2MucGRmJ30=](http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBldGE6J3RyYWY1pdGUnLCB1dWlkOidhOTZIMGNkMi1kN2ViLTRjZDUtYTY2Mi0yZmUzMDU2NDIyY2MucGRmJ30=).
- Ecuador. Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJE]. “Resolución n.º 266-2010”, de 17 de agosto de 2010. *Recurso de Casación n.º 373-2009*. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.  
[https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2010/agosto\\_%202010.pdf](https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2010/agosto_%202010.pdf).
- Ecuador. Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJE]. “Resolución del Recurso de Casación n.º 322-2013”, de 27 de mayo de 2015. *Juicio n.º 17751-2013-0322*. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.  
[https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_tributario/2015/322-2013%20Resolucion%20No.%20244-2015.pdf](https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_tributario/2015/322-2013%20Resolucion%20No.%20244-2015.pdf).

- Ecuador. Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJE]. “Resolución n.º 760-2016”, de 21 de junio de 2016. *Recurso de Casación n.º 600-2012*. Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo. [https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso\\_administrativo/2016\\_PDF/Resolucion%20No.%20760-2016.pdf](https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/sentencias/contencioso_administrativo/2016_PDF/Resolucion%20No.%20760-2016.pdf).
- Ecuador. Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJE]. *Resolución n.º 07-2016*. Registro Oficial 894, Primer Suplemento, de 1 de diciembre de 2016. Precedente Jurisprudencial Obligatorio. Pleno de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador. [https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/resoluciones\\_obligatorias/2016/16-07%20Triple%20reiteracion%20gasto%20deducible%20calculo%20impuesto%20a%20la%20renta.pdf](https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/resoluciones_obligatorias/2016/16-07%20Triple%20reiteracion%20gasto%20deducible%20calculo%20impuesto%20a%20la%20renta.pdf).
- Ecuador. Corte Nacional de Justicia del Ecuador [CNJE]. Resolución de Recurso de Casación de 16 de junio de 2021, *Juicio n.º 01803-2019-00003*. Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo. <https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/bitacora/6.-01803-2019-00003.pdf>.
- España. Tribunal Constitucional Español. *Sentencia 18/1981, de 08 de junio 1981*. Sala Primera. Recurso de Amparo. Boletín Oficial del Estado, de 16 de junio de 1981, núm. 143. ECLI:ES:TC:1981:18. <https://hj.tribunalconstitucional.es/cs/Resolucion/Show/18>.
- España. Tribunal Constitucional Español. *Sentencia 246/1991, de 19 de diciembre 1991*. Sala Primera. Recurso de Amparo. Boletín Oficial del Estado, de 15 de enero de 1992, núm. 13. ECLI:ES:TC:1991:246. <https://hj.tribunalconstitucional.es/pl/Resolucion/Show/1885>.
- España. Tribunal Constitucional Español. *Sentencia 76/1990, de 26 de abril 1990*. Pleno del Tribunal Constitucional. Recurso de Inconstitucionalidad. Boletín Oficial del Estado, de 30 de mayo de 1990, núm. 129. <https://www.boe.es/boe/dias/1990/05/30/pdfs/T00013-00028.pdf>.
- European Court of Human Rights [Strasbourg Court]. *Case of A and B v. Norway*. Applications N.º 24130/11 and 29758/11. Decided November 15, 2016. ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011. <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-168972>.

- European Court of Human Rights [Strasbourg Court]. *Case of Bendenoun v. France*. Application N.º 12547/86. Decided February 24, 1994. ECLI:CE:ECHR:1994:0224JUD001254786. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57863>.
- European Court of Human Rights [Strasbourg Court]. *Case of Engel and others v. The Netherlands*. Applications N.º 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72. Decided June 08, 1976. ECLI:CE:ECHR:1976:0608JUD000510071. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57479>.
- European Court of Human Rights [Strasbourg Court]. *Case of Ferrazzini v. Italy*. Application N.º 44759/98. Decided July 12, 2001. ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59589>.
- European Court of Human Rights [Strasbourg Court]. *Case of J.B. v. Switzerland*. Application N.º 31827/96. Decided August 03, 2001. ECLI:CE:ECHR:2001:0503JUD003182796. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59449>.
- European Court of Human Rights [Strasbourg Court]. *Case of Janosevic v. Sweden*. Application N.º 34619/97. Decided May 05, 2003. ECLI:CE:ECHR:2002:0723JUD003461997. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60628>.
- European Court of Human Rights [Strasbourg Court]. *Case of Jussila v. Finland*. Application N.º 73053/01. Decided November 06, 2006. ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-78135>.
- European Court of Human Rights [Strasbourg Court]. *Case of Öztürk v. Germany*. Application N.º 8544/79. Decided February 21, 1984. ECLI:CE:ECHR:1984:0221JUD000854479. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57553>.
- European Court of Human Rights [Strasbourg Court]. *Case of Sporrang and Lönnroth v. Sweden*. Applications N.º 7151/75; 7152/75. Decided September 23, 1982. ECLI:CE:ECHR:1982:0923JUD000715175. <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57580>.

- France. Conseil Constitutionnel. *Décision N.° 2019-828/829 QPC du 28 février 2020*. Conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit. [https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2020/2019828\\_829QPC.htm](https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2020/2019828_829QPC.htm).
- France. Conseil Constitutionnel. *Décision N.° 82-143 DC du 30 juillet 1982*. Loi sur les prix et les revenus, notamment ses articles 01, 03 et 04. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1982/82143DC.htm>.
- France. Conseil Constitutionnel. *Décision N.° 89-260 DC du 28 juillet 1989*. Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1989/89260DC.htm>.
- France. Conseil Constitutionnel. *Décision N.° 89-268 DC du 29 décembre 1989*. Loi de finances pour 1990. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1989/89268DC.htm>.
- France. Conseil Constitutionnel. *Décision N.° 96-378 DC du 23 juillet 1996*. Loi relative Loi de réglementation des télécommunications. <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1996/96378DC.htm>.
- France. Conseil d'État. *07/08 SSR, du 16 février 1987, 50421*. Inédit au recueil Lebon. <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007623407>.
- France. Conseil d'État. *Assemblée, 24/12/2019, du 16 décembre 2019, N.° 425981*. Inédit au recueil Lebon. ECLI:FR:CEASS:2019:425981.20191224. <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039666543/>.
- France. Conseil d'État. *Assemblée, 24/12/2019, du 16 décembre 2019, N.° 425983*. Inédit au recueil Lebon. ECLI:FR:CEASS:2019:425983.20191224. <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039666544>.
- France. Conseil d'État. *Assemblée, 24/12/2019, du 16 décembre 2019, N.° 428162*. Inédit au recueil Lebon. ECLI:FR:CEASS:2019:428162.20191224. <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000039666564/>.
- The United States of America [USA]. The Supreme Court of United States. *Case Brushaber v. Union Pacific Railroad Company*. Decided January 24, 1916. 240 U.S. 1. <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l/usrep/usrep240/usrep240001/usrep240001.pdf>.
- The United States of America [USA]. The Supreme Court of United States. *Case United States v. Murdock*. Decided December 11, 1933. 290 U.S. 389. <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l/usrep/usrep290/usrep290389/usrep290389.pdf>.

- The United States of America [USA]. The Supreme Court of United States. *Case Spies v. United States*. Decided January 11, 1943. 317 U.S. 492. <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep317/usrep317492/usrep317492.pdf>.
- The United States of America [USA]. The Supreme Court of United States. *Case North Caroline v. Pearce*. Decided June 23, 1969. 395 U.S. 711. <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep395/usrep395711/usrep395711.pdf>.
- The United States of America [USA]. The Supreme Court of United States. *Case United States v. Bishop*. Decided May 29, 1973. 412 U.S. 346. <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep412/usrep412346/usrep412346.pdf>.
- The United States of America [USA]. The Supreme Court of United States. *Case United States v. Halper*. Decided May 15, 1989. 490 U.S. 435. <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep490/usrep490435/usrep490435.pdf>.
- The United States of America [USA]. The Supreme Court of United States. *Case Cheek v. United States*. Decided January 08, 1991. 498 U.S. 192. <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep498/usrep498192/usrep498192.pdf>.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE]. Gran Sala. *Caso Halifax y Otros Vs. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02. Sentencia de 21 de febrero de 2006. ECLI:EU:C:2006:121. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=544596>.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE]. Sala Segunda. *Caso Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) Vs. Administration des douanes et droits indirects ; et, Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED)*, C-314/06. Sentencia de 18 de diciembre de 2007. ECLI:EU:C:2007:817. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=71924&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8682774>.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE]. Sala Segunda. *Caso Mecsek-Gabona Kft Vs. Dirección General Húngara de Impuestos y Aduanas*, C-430/19. Sentencia de 06 de septiembre de 2012. ECLI:EU:C:2012:547.

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126421&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=557616>.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE]. Sala Sexta. *Caso SC C.F. SRL Vs. Hacienda de Rumania*, C-430/19. Sentencia de 04 de junio de 2020. ECLI:EU:C:2020:429.

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?mode=LST&pageIndex=0&docid=226973&part=1&doclang=ES&text=&occ=first&cid=384245>.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE]. Sala Tercera. *Caso Optigen Ltd. y Otros Vs. Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03; C-355/03; C-484/03. Sentencia de 12 de enero de 2006. ECLI:EU:C:2006:16. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57306&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=565796>.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE]. Sala Tercera. *Caso Axel Kittel y Recolta Recycling Vs. Estado Belga*, C-439/04; C-440/04. Sentencia de 6 de julio de 2006. ECLI:EU:C:2006:446.

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=570558>.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE]. Sala Tercera. *Caso The Queen y Otros Vs. Commissioners of Customs & Excise*, C-409/04. Sentencia de 27 de septiembre de 2007. ECLI:EU:C:2007:548. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63505&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=571522>.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE]. Sala Tercera. *Caso Mahagében Kft y Peter Davis Vs. Dirección General Húngara de Impuestos y Aduanas*, C-80/11; C-124/11. Sentencia de 21 de junio de 2012. ECLI:EU:C:2012:373. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=571379>.

### **Fuentes digitales**

Asociación de Diplomáticos Ecuatorianos en Servicio Público [ADESP]. Constitución del Estado. *Constituciones del Ecuador: 1830-2008*. Accedido el 25 de noviembre de 2024. <https://adesp.org/archivos-historicos/constituciones-del-ecuador-1830-2008/>.

The United States of America [USA]. *Penalty relief for reasonable cause*. Internal Revenue Service [IRS]. Pay. Penalties. Accessed October 31, 2024. <https://www.irs.gov/payments/penalty-relief-for-reasonable-cause>.

The United States of America [USA]. *Taxpayer Bill of Rights*. Internal Revenue Service [IRS]. Taxpayer advocate service. Accessed October 29, 2024. <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>.

## Anexos

### Anexo 1: Guion para entrevista semiestructurada



**Universidad Andina “Simón Bolívar”  
Sede Ecuador  
Área de Derecho  
Maestría en Derecho tributario**

**Título del tema de Investigación:** “Principios del derecho administrativo sancionador y DD. HH. en el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano”

**Entrevistador:** Abg. Ángel Gabriel Cruz Villacís Mtr.

**Objetivo de la entrevista:** Delimitar los parámetros jurídico-doctrinarios de los principios del derecho administrativo sancionador y analizar los preceptos dictados por el Sistema Internacional de DD. HH. que deben ser acatados en la normativa interna dentro de la regulación sustantiva y el procedimiento administrativo sancionador tributario ecuatoriano.

**Justificación:** Estimado/a entrevistado/a, el cuestionario que se presenta a continuación fue elaborado para recabar información desde los expertos en materia de Derechos Humanos, derecho constitucional, derecho penal, derecho administrativo y derecho tributario en Ecuador, y surge de la necesidad de estudiar el ordenamiento jurídico ecuatoriano respecto del derecho sustantivo y el procedimiento administrativo sancionador tributario, a la luz de lo establecido por el Sistema Internacional de Derechos Humanos y la esencia misma de los principios del derecho administrativo sancionador, para así, cotejar si la normativa interna cumple los estándares de respeto a los Derechos Humanos, derechos fundamentales y constitucionales.

La información obtenida será aplicada para el desarrollo de un trabajo de investigación de nivel de posgrado en maestría, así pues, los datos provistos tendrán fines estrictamente académicos y científicos.

Las preguntas son las siguientes:

**1) ¿Los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador?**

**2) ¿Las garantías del debido proceso recogidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en sus artículos 08 y 09 tienen alguna limitación en cuanto a su aplicación en la esfera de derecho administrativo sancionador?**

**3) ¿El derecho tributario puede ser considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador?**

**4) ¿Es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador bajo la máxima *versari in re illicita*?**

**5) ¿Qué tipo de responsabilidad recaería sobre el Estado en caso de incumplir los requisitos mínimos indispensables en materia de derecho administrativo sancionador tributario?**

**Anexo 2: Consentimientos informados****CONSENTIMIENTO INFORMADO**

Estimado participante:

Mi nombre es Ángel Gabriel Cruz Villacís. Soy egresado de la Maestría en Derecho Tributario por la Universidad Andina "Simón Bolívar" Sede Quito-Ecuador, período 2023-2025. Estoy desarrollando la investigación para Trabajo de Investigación Final/Tesis Magistral: **"PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y DD. HH EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR TRIBUTARIO ECUATORIANO"**, que tiene como objetivo general, delimitar los parámetros jurídico-doctrinarios de los Principios del Derecho Administrativo Sancionador y analizar los preceptos dictados por el Sistema Internacional de DD. HH que deben ser acatados en la normativa interna dentro de la regulación sustantiva y el procedimiento administrativo sancionador tributario ecuatoriano.

Considerando que su experticia, conocimiento y carrera dedicada al ejercicio del Derecho Administrativo, permitirá obtener información para la presente investigación, se espera contar con su participación como entrevistado.

La entrevista tendrá una duración aproximada de 30 minutos y no involucra ningún riesgo ni costo para usted. Su participación es voluntaria y podrá retirarse en cualquier momento.

La información que usted comparta será se empleará con fines estrictamente académico-científicos. Su nombre será mencionado en el apartado de entrevistas, precediendo a la información que brinde dentro de la presente entrevista, misma que será transcrita de manera íntegra y con total exactitud para, de manera posterior, realizar la interpretación respectiva.

Si desea suspender su participación, esto no supone ningún tipo de indemnización, penalización, pérdida o perjuicio en sus derechos.

Concluida la investigación, los resultados y conclusiones serán socializados con usted y los miembros de la comunidad.

Si usted está de acuerdo, por favor, sírvase firmar su consentimiento:

En la ciudad de Quito con fecha 29 de noviembre de 2024 yo, Milton Enrique Velásquez Díaz C.I: 092281087-4 he leído y comprendido la información que antecede y, de manera libre y voluntaria, acepto participar en la entrevista propuesta por el estudiante CRUZ VILLACÍS ÁNGEL GABRIEL. Declaro conocer las condiciones en las que se desarrollará la entrevista, además de los propósitos, objetivos, beneficios y riesgos del estudio.

Así también: AUTORIZO  NO AUTORIZO  que se grabe la entrevista en la que seré participe.

(Dr. Milton Enrique Velásquez Díaz PhD.)

Confirmo que el participante, Dr. Milton Enrique Velásquez Díaz PhD., ha dado su consentimiento libremente y que se le ha proporcionado una copia de este formulario de consentimiento. El original de este instrumento queda bajo custodia del investigador principal y formará parte de la documentación de la investigación.



ANGEL GABRIEL CRUZ  
VILLACIS

Abg. Ángel Gabriel Cruz Villacís Mtr.

**CONSENTIMIENTO INFORMADO**

Estimado participante:

Mi nombre es Ángel Gabriel Cruz Villacís. Soy egresado de la Maestría en Derecho Tributario por la Universidad Andina "Simón Bolívar" Sede Quito-Ecuador, período 2023-2025. Estoy desarrollando la investigación para Trabajo de Investigación Final/Tesis Magistral: **"PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y DD. HH EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR TRIBUTARIO ECUATORIANO"**, que tiene como objetivo general, delimitar los parámetros jurídico-doctrinarios de los Principios del Derecho Administrativo Sancionador y analizar los preceptos dictados por el Sistema Internacional de DD. HH que deben ser acatados en la normativa interna dentro de la regulación sustantiva y el procedimiento administrativo sancionador tributario ecuatoriano.

Considerando que su experticia, conocimiento y carrera dedicada al ejercicio del Derecho Administrativo, permitirá obtener información para la presente investigación, se espera contar con su participación como entrevistado.

La entrevista tendrá una duración aproximada de 30 minutos y no involucra ningún riesgo ni costo para usted. Su participación es voluntaria y podrá retirarse en cualquier momento.

La información que usted comparta será se empleará con fines estrictamente académico-científicos. Su nombre será mencionado en el apartado de entrevistas, precediendo a la información que brinde dentro de la presente entrevista, misma que será transcrita de manera íntegra y con total exactitud para, de manera posterior, realizar la interpretación respectiva.

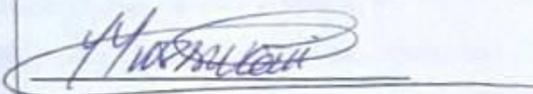
Si desea suspender su participación, esto no supone ningún tipo de indemnización, penalización, pérdida o perjuicio en sus derechos.

Concluida la investigación, los resultados y conclusiones serán socializados con usted y los miembros de la comunidad.

Si usted está de acuerdo, por favor, sírvase firmar su consentimiento:

En la ciudad de Quito con fecha 04 de diciembre de 2024 yo, Yolanda de las Mercedes Yupangui Carrillo C.I: 170309415-9 he leído y comprendido la información que antecede y, de manera libre y voluntaria, acepto participar en la entrevista propuesta por el estudiante CRUZ VILLACÍS ÁNGEL GABRIEL. Declaro conocer las condiciones en las que se desarrollará la entrevista, además de los propósitos, objetivos, beneficios y riesgos del estudio.

Así también: AUTORIZO  NO AUTORIZO  que se grabe la entrevista en la que seré participe.



(Dra. Yolanda de las Mercedes Yupangui Carrillo Mgtr.)

Confirmando que la participante, Dra. Yolanda de las Mercedes Yupangui Carrillo Mgtr., ha dado su consentimiento libremente y que se le ha proporcionado una copia de este formulario de consentimiento. El original de este instrumento queda bajo custodia del investigador principal y formará parte de la documentación de la investigación.



Abg. Angel Gabriel Cruz Villacís Mtr.

### **Anexo 3: Entrevistas**

Experto n.º 1.

Dr. Ramiro Ávila Santamaría PhD.

Tema: Principios del derecho administrativo sancionador y DD. HH. en el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano

Fecha y hora: 02 de diciembre de 2024-15h00

Entrevistador: Abg. Ángel Gabriel Cruz Villacís Mtr.

#### **1) ¿Los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador?**

Haber, hay unos principios generales del debido proceso que se aplican en general a cualquier tipo de procedimiento, y luego hay algunos matices, como el *Non bis in ídem*, que yo creo que no afecta el Penal al Administrativo ni viceversa; pero de ahí en general, los principios del debido proceso se aplican al Derecho Sancionador, y básicamente porque se trata de límites y vínculos que ponen los derechos al poder de Estado, y el poder del Estado se manifiesta en el Administrativo Sancionador y en el Penal también sancionador, entonces en general, sí.

#### **2) ¿Las garantías del debido proceso recogidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en sus artículos 08 y 09 tienen alguna limitación en cuanto a su aplicación en la esfera de derecho administrativo sancionador?**

Yo creo que no, los principios general del debido proceso que constan en la Constitución, y también en la Convención Americana y en la jurisprudencia, son de aplicación general, porque me parece a mí que la lógica está en que el Estado puede abusar, puede ser arbitrario y el Estado puede también excederse, por eso, esos principios generales que están en la Convención Americana, en la jurisprudencia y también en la Constitución, me parece que son indispensables para que el Poder Sancionador del Estado no sea arbitrario.

#### **3) ¿El derecho tributario puede ser considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador?**

No, definitivamente no, a mí me parece más bien que el Derecho tributario es parte del Derecho administrativo, entendiendo al Derecho administrativo como un derecho que regula las relaciones del Estado con la ciudadanía.

Yo sé que esto es discutible pero yo estoy en general en la Teoría del Derecho en contra de las autonomías del derecho, por el contrario, el Derecho debe ser entendido de forma sistémica, por esto, yo creo que sí el Derecho tributario tiene vínculos con el Derecho Constitucional, sin duda tiene vínculos con el Derecho administrativo, tiene vínculo con los derechos prestacionales

en general y en particular con los derechos de buen vivir o derechos sociales, así que, yo no creo ni predico ni sostengo el derecho autónomo, y estoy consciente que eso es un debate, y creo que, en general, las especializaciones del Derecho tienden a automatizarse y atomizarse más, pero yo creo que estamos en una época en donde el Derecho Penal tiene que abrirse al Derecho tributario, tiene que abrirse al Derecho administrativo y creo que lo que junta todos es el Derecho Constitucional.

**4) ¿Es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador bajo la máxima *versari in re illicita*?**

No, me parece a mí que una de las cosas importantes dentro del Derecho Sancionador es el análisis de la culpabilidad; salvo el derecho de los DD. HH. y el Derecho Ambiental, donde no se hace un juicio a una persona individual sino que se la hace al Estado, entonces en esos casos la responsabilidad es excepcional cuando el Estado es el que tiene la obligación en abstracto de proteger; cuando se trata de responsabilidad individual, creo que debe existir análisis de culpabilidad sin duda alguna.

**5) ¿Qué tipo de responsabilidad recaería sobre el Estado en caso de incumplir los requisitos mínimos indispensables en materia de derecho administrativo sancionador tributario?**

Yo creo que se aplica la norma general que, si el Estado viola derechos, las personas, los sujetos, las víctimas tienen derecho a la reparación integral; y hay muchísimas formas en el Derecho Procesal y en el Derecho Constitucional para reparar, en el Derecho Procesal puede haber nulidades y también puede haber mecanismos de corrección vía recursos. Ahora, vía DD. HH. se puede plantear acción de protección si no hay una vía ordinaria y ahí se puede pedir la reparación integral, y esto es una posibilidad, yo sé que en Ecuador por muchas razones no hay muchos juicios, salvo la acción extraordinaria de protección en donde se revisa el debido proceso de los juicios, pero sin duda el art. 25 de la Convención Americana y el art. 08 en conjunto, creo que sí protegen y permiten la posibilidad de demandar al Estado por violación de la tutela efectiva o violaciones al debido proceso, entonces existe esa posibilidad.

Experto n.º 2.

Dr. Milton Velásquez Díaz PhD.

Tema: Principios del derecho administrativo sancionador y DD. HH. en el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano

Fecha y hora: 29 de noviembre de 2024-15h00

Entrevistador: Abg. Ángel Gabriel Cruz Villacís Mtr.

### 1) ¿Los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador?

Bueno, la verdad es que se debe tener en cuenta una cosa, el Derecho Penal tiene un desarrollo dogmático histórico bastante amplio. Hay una frase que siempre se dice respecto del Derecho administrativo y también del Derecho tributario, que es Derecho *in fieri*: derecho en formación; esto quiere decir que el Derecho Penal presta estructuras dogmáticas a otras ramas del Derecho, y en Derecho administrativo esto es muy común, usted podrá comprobarlo con los temas relacionados con Contratación Pública en los cuales se presta todo el desarrollo dogmático del Derecho Civil; del mismo modo, usted puede apreciar que a la teoría del acto, del procedimiento administrativo se presta toda la dogmática del Derecho Procesal; por ello también, al Derecho administrativo sancionador se le presta el desarrollo dogmático del Derecho Penal.

La Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia en varios fallos se ha pronunciado, en el sentido que los principios que inspiran el Derecho Penal, son, *mutatis mutandi*, aplicables al Derecho administrativo sancionador, ¿qué quiere decir esto?, que la visión que tenemos de la estructura del Proceso Penal y del Derecho Penal como tal, inspiran al Derecho administrativo sancionador incluso a nivel de reglas; cuando no existe una regla expresa que regule el tema en el Derecho, en nuestro COA o nuestras regulaciones administrativas. Por ejemplo, nosotros, históricamente, no tuvimos regulados claramente algunos temas con respecto a caducidad y hay jurisprudencia de la Sala que se lo presta de las caducidades de las contravenciones penales, entonces existen temas así; pero, ¿cómo funciona la regla?, yo no puedo importar de manera crítica, yo tengo que adaptarlo a la realidad, y de hecho el COA lo establece así, como ejemplo: nuestro procedimiento penal desde la reforma del 2000, reconoce el sistema acusatorio; el Código Orgánico Administrativo cómo adapta este procedimiento acusatorio, dice, separamos la fase de instrucción de la fase de sanción, en autoridades diferentes.

No es al nivel de independencia que tendría el juez de la Fiscalía; o la Fiscalía la autonomía que tendría en los contextos penales actuales internacionales, pero sí sirve para hacer esta división, para que no se convierta la fase de instrucción en la propia fase condenatoria; entonces estas son formulas en las que se ha ido adaptando lo Penal a lo Administrativo; pero, eso sí, existe una conexión super fuerte entre lo que pase con lo Penal y lo Administrativo

Sancionador; el Código Orgánico Administrativo reconoce algo que la jurisprudencia argentina y española ha reconocido desde hace ya bastante tiempo, esto es, que no puede ser un hecho cierto en la justicia penal pero falso en lo administrativo, por tanto, el hecho demostrado en materia penal incide en lo administrativo.

**2) ¿Las garantías del debido proceso recogidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en sus artículos 08 y 09 tienen alguna limitación en cuanto a su aplicación en la esfera de derecho administrativo sancionador?**

No, al contrario, de hecho son bastante abiertas, por ejemplo pensemos en el caso Barbani contra Uruguay, Barbani Duarte contra Uruguay establece reglas claras que, si bien el art. 08 habla de un listado de garantías judiciales, todo ello es aplicable a lo Administrativo; es decir, el Sistema Interamericano en esa tendencia está muy enfocado a reconocer el carácter posiblemente definitivo de las decisiones administrativas, que llega a la conclusión que las garantías judiciales le son enteramente aplicables. Tal vez en el contexto ecuatoriano esto no se sienta mucho porque nosotros en los art. 75 y 76 de la CRE, el 76 sobre todo, lo utilizamos tanto para lo Administrativo como para lo judicial, casi sin distinción; tal vez no en el Código Tributario, tal vez no en la Ley de la Contraloría General del Estado; pero, en general, las garantías del debido proceso son vistas para esta generación de abogados, como comunes, las judiciales y las administrativas, pero esto no ha sido así siempre y no es así en todos lados.

Entonces, el hecho de que Barbani Duarte diga que las mismas garantías judiciales son casi iguales a las administrativas ya es bastante; también está el caso Ivcher Bronstein contra Perú, y otros más que lo que han hecho es acoger las garantías del art. 08 y adaptarlas a la realidad en la toma de decisiones de la Administración, por lo tanto no creo que sea limitativo, al contrario, yo creo que es extensivo, pero ojo, hay que tener en cuenta el Derecho a la Buena Administración, que ha sido desarrollado en la Carta de Derechos Humanos de la Unión Europea, el Convenio de Lisboa y de manera muy general te pudo decir resumir que, el Derecho a administrar no existe, yo tengo derecho a que otro gestione mis cosas, eso no es derecho, lo que hace que sea un derecho es que sea una Administración de calidad; en este sentido, Gerardo Ruiz-Rico y Lucio Pegoraro dicen que el Derecho a la Buena Administración tiene dos vertientes, una organizativa y una procesal: la vertiente organizativa consiste en que el Estado debe estar diseñado de tal manera que su estructura pueda atender a la persona, un ejemplo de ello se tiene cuando una persona se dedica a la pesca pero tiene un único lugar donde reclamar en medio de las montañas, no tendría sentido, necesito administración de proximidad. Ahora, en relación a lo procesal, lo que se replica en criterios del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es que, se requiere una serie de estructuras administrativas que respeten y escuchen al ciudadano, con un detalle adicional, en el contexto administrativo a diferencia del judicial, cuando

se toman decisiones se hace una lectura del interés público, es decir, yo no solo tomo decisiones para la persona que esto los jueces sí lo hacemos, el juez solo mira al ciudadano, en cambio la Administración mira al ciudadano en concreto y al resto de la ciudadanía a la que le gestiona las cosas, entonces esto tiene algo super importante, que implica que en los procedimientos administrativos no solamente se considera la participación del interesado sino también de las organizaciones sociales que tengan algo que decir al respecto.

### **3) ¿El derecho tributario puede ser considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador?**

Definitivamente que no. Entiendo yo que en nuestro país la jurisdicción genera eso; sin embargo, en otros países el Derecho administrativo y el Derecho tributario se tratan de manera conjunta, en nuestro país se tratan por separado, y ojo, puede ser dentro del contexto de la efectividad de la relación Estado-Contribuyente, apropiado que exista un tribunal separado de lo Administrativo, eso no está bajo discusión; lo que sí no es negociable es que el contribuyente debe tener las mismas garantías que tiene cualquier otro administrado, más aún, porque se compromete uno de los derechos más sensibles en la esfera del Contrato Social, el derecho a la propiedad y derecho a la riqueza en la propiedad, porque en la parte de impuestos, se busca la percepción de riqueza, por tanto es un derecho super complicado, está en la esfera más sensible del derecho a la propiedad.

Siendo así, desde luego que deben tener los mismos derechos, pero ojo, y esto es super importante, lamentablemente las Administraciones Públicas, a veces procuran, por eficiencia, comprometer el debido proceso, y eso es un error, porque incluso desde lo jurisdiccional, en un procedimiento que se ha comprometido el debido proceso, la justicia que controle a la Administración se concentra en la forma y no en el fondo, por lo tanto, si las Administraciones Públicas tuvieran el suficiente tino para respetar las garantías en su nivel más amplio, la revisión judicial jamás se concentraría en la forma, no diría, se ha vulnerado el derecho a ser oído, o no se dio paso a la presentación de prueba, ni tampoco que no se dejó los cargos claros; se concentraría en el fondo, es decir, si esa actuación para lograr captar caudales, es apropiado; entonces, con esa acuciosidad ganaríamos un montón, porque ya el análisis no se limitaría a una caducidad o la posibilidad de la prueba, sino que se discutirían cosas reales del derecho de fondo, cosas reales en este caso del Derecho tributario.

### **4) ¿Es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador bajo la máxima *versari in re illicita*?**

Hay fallos de la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia que se oponen al *Versari in re illicita*, pero también tengo claro creo que es

muy difícil establecer reglas generales, en el sentido que, afirmar que el *Versari in re illicita* es inaplicable a todo, es un error; al igual que decir que es aplicable a todo, entonces, yo lo que pienso es que deben, las Administraciones de Justicia y en eso tal vez una responsabilidad de la Sala, es establecer qué tipo de actuaciones solamente en base al mero resultado o la mera inobservancia de la norma ya genera daño y que otras se encuentran en la esfera de lo discutible.

Hoy por hoy, con el desarrollo de los Derechos Fundamentales habrá sin duda algunos de ellos que, con el mero toque como por ejemplo en Derecho Ambiental ya se produzcan daños irreparables, pero en otros supuestos debe evaluarse caso a caso.

##### **5) ¿Qué tipo de responsabilidad recaería sobre el Estado en caso de incumplir los requisitos mínimos indispensables en materia de derecho administrativo sancionador tributario?**

En primer lugar lo que debemos entender en Derecho tributario es que no tratamos con abogados sino con personas, por tanto, las garantías de defensa deben ser suficientemente claras y transparentes como para que el ciudadano común y cualquier persona en general pueda entender, lo cuestionable es llenar de un lenguaje técnico que impida al ciudadano ejercer sus derechos; ósea, todo ciudadano debería tener las armas de derecho común para defenderse de las posturas de la Administración Tributaria, y las Administraciones Tributarias deben entender que no tratan con técnicos sino con ciudadanos por tanto debe expedir sus actuaciones de forma clara. Ahora, qué pasa cuando a pesar de tener mandato constitucional sobre las garantías del debido proceso, se incumplen, y no solo eso, sino que no llenas siquiera los estándares internacionales de DD. HH., puede existir Responsabilidad del Estado, y en este punto creo que debe tenerse muy en cuenta el deber jurídico de soportar, y estamos de acuerdo que las personas no están obligadas a soportar las actuaciones ilícitas del Estado, la ilicitud de la actuación del Estado es equivalente a responsabilidad más allá de que usted demuestre el daño o no, porque si usted plantea que algo es ilícito pero no demostró el daño, no llegó a nada.

Ahora el problema son las actuaciones que están en el ínterin, es decir, que son anulables, o en su defecto, son lícitas pero que atentan al principio de igualdad de cargas públicas y es justamente esta última en donde puede surgir la problemática para alegar la Responsabilidad Extracontractual del Estado en la esfera nacional, pero en todo caso, más allá de lo que diga el ordenamiento interno y la justicia ecuatoriana, si la Corte IDH establece que un Estado no cumple con las disposiciones convencionales, hay responsabilidad estatal en esfera internacional y es la misma Corte la que establece cuáles son las medidas de reparación y demás.

Experta n.º 3.

Dra. Yolanda de las Mercedes Yupangui Carrillo Mgtr.

Tema: Principios del derecho administrativo sancionador y DD. HH. en el derecho administrativo sancionador tributario ecuatoriano

Fecha y hora: 04 de diciembre de 2024-10h00

Entrevistador: Abg. Ángel Gabriel Cruz Villacís Mtr.

**1) ¿Los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador?**

Sí, debe partirse de la premisa que, el ejercicio del Derecho administrativo sancionador nace del *Ius puniendi* del Estado, esto es, el derecho a castigar que se remonta al origen del Estado mismo y el Contrato Social, entonces, si una autoridad administrativa va a decidir sobre los derechos de la persona, más cuando es una decisión que afecte a los mismos de manera negativa como sucede con la imposición de sanciones, se debe salvaguardar el pleno goce de las garantías que protegen a la persona, sea que se halle ante un juez penal o un funcionario público, porque en última instancia, sea por Derecho Penal o mediante Derecho administrativo sancionador, lo que de forma general sucede, es que se somete a la persona a una aflicción o sanción, que se traduce en la merma de sus derechos.

**2) ¿Las garantías del debido proceso recogidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en sus artículos 08 y 09 tienen alguna limitación en cuanto a su aplicación en la esfera de derecho administrativo sancionador?**

No tendría por qué, pues una persona más allá del nominativo que se le establezca para determinada relación, sigue siendo una persona; con esto quiero decir, por más que se le llame acusado en penal o presunto infractor en la esfera administrativo sancionadora, no implica que sea menos persona o menos ser humano. Entonces tiene los mismos derechos y garantías en cualquier esfera, más si se está ante el ejercicio del poder punitivo del Estado. Lo que es más, las garantías que se recogen en el Pacto de San José lo que buscan es que la persona como ser humano, tenga la certeza que el Estado no puede sancionar sin sujetarse de forma irrestricta a los parámetros de un debido proceso, que en este caso es procedimiento; pero la idea es la misma; con los principios y derechos que se reconocen a nivel de DD.HH, lo que se propende es, limitar en positivo el ejercicio del poder estatal para evitar arbitrariedades, y además, que la persona sepa que cuenta con un esquema bien definido bajo el cual el Estado puede manejarse, así, cuando se respetan de forma real tales derechos y garantías, el producto final será el restablecer la paz social y no el menoscabar la situación jurídica de la persona sin justificación jurídica y fáctica suficiente.

De forma resumida, las garantías del debido proceso son plenamente aplicables al Derecho administrativo sancionador, porque salvaguardan la confianza de la persona y de la ciudadanía en las actuaciones del Estado; y, porque dejan muy en claro al Estado hasta dónde puede actuar, cómo debe actuar, e incluso, como debe presentar el producto que derive de un procedimiento administrativo sancionador, es decir, debe cumplir el derecho a la motivación, por tanto no estamos hablando de cosas menores, sino de estándares esenciales, de pilares mismos del Derecho.

### **3) ¿El derecho tributario puede ser considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador?**

No, ese es un pensamiento, con todo respeto, caduco. El Derecho tributario debe ser estudiado a fondo y hasta cierto punto, particular, pero solo en el ámbito académico; ahora, en la aplicación misma del derecho, no es viable pensar ni mucho menos tratar al Derecho tributario como una isla alejada en el medio del océano; porque en primera instancia el fundamento mismo de todo el Derecho es la Constitución; y si vamos más allá, el Estado Ecuatoriano ha adquirido obligaciones en el ámbito internacional en cuanto a DD. HH., y los Principios del Derecho administrativo sancionador no son una exigencia solo de la Constitución ecuatoriana, sino de casi todos los Estados a nivel mundial, tal exigencia se ve claramente reflejada en la Convención Americana en los arts. 08 y 09, entonces no se puede alegar que el Derecho tributario es ajeno al Derecho administrativo sancionador y sus principios, porque implicaría vaciar de fundamento jurídico a la Facultad Sancionadora, sería tanto como decir que el Derecho tributario funciona en un mundo aparte para el que no aplica la Constitución, los instrumentos internacionales, la doctrina, la jurisprudencia, ni la civilización prácticamente.

### **4) ¿Es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador bajo la máxima *versari in re illicita*?**

Sí, pero no como regla general, sino como excepción y en casos especialísimos, me explico, esferas como la ambiental, el ámbito farmacéutico y similares, son muy sensibles por lo que, la más mínima fricción puede desencadenar daños gravísimos e irreparables, ya no a una sola persona sino a toda la sociedad, en esos casos, parecería viable el desarrollar un marco sancionador tan severo; pero esas áreas son las excepciones. Como regla general, es necesario que, en ejercicio del poder punitivo del Estado se valore si la actuación de la persona es a título de dolo o a título de culpa, o si existen factores bajo los cuales la actuación no es sancionable, y esto es muy importante en tributario, porque no todas las personas son expertas en la materia, e incluso los expertos somos susceptibles de errar, porque somos humanos; entonces este es un caso claro en el cual no debe aplicarse el *Versari in re illicita*, porque resulta extremadamente

draconiano y no se logra nada más que sembrar terror en los contribuyentes; su aplicación no garantiza ningún resultado positivo en realidad, sino todo lo contrario.

**5) ¿Qué tipo de responsabilidad recaería sobre el Estado en caso de incumplir los requisitos mínimos indispensables en materia de derecho administrativo sancionador tributario?**

Existen dos tipos de responsabilidades en las cuales el Estado puede incurrir, una a nivel interno por el art. 11 numeral 09, que si considera la responsabilidad del Estado entonces no es tan fácil el decir, no quiero cumplir las exigencias del debido proceso en materia de Derecho administrativo sancionador tributario, porque ya se reconoce la responsabilidad extracontractual del Estado, claro, eso ya le corresponde a la jurisdicción Contencioso Administrativa, o depende del supuesto, a la jurisdicción Constitucional.

La otra clase de responsabilidad es más grave porque ya es declarada por la Corte IDH, es a nivel internacional y claro que puede darse la responsabilidad estatal por no acatar la Convención Americana o vulnerar DD. HH., y no es justificación el alegar que el Derecho tributario es una rama del derecho autónoma, independiente; olvídense, la Corte lo que va verificar es si las actuaciones del Estado configuran o no violación a los Derecho Humanos, y las alegaciones que es un Estado Soberano y que por tanto puede desarrollar su ordenamiento jurídico interno como bien desee, no sirven de nada; sin pruebas suficientes de respeto y garantía de ejercicio de los derechos que el Estado reconoce la Convención, la Corte le va a declarar la responsabilidad y le va a obligar a reparar el daño causado, a la persona o grupo de personas afectados.

## Anexo 4: Tabulación de entrevistas a expertos

Experto n.º 1.

Dr. Ramiro Ávila Santamaría PhD.

Docente de DD. HH.; Derecho Penal y Derecho Constitucional a nivel de Posgrado

Ex Juez de la Corte Constitucional del Ecuador.

Hipótesis	Categoría	Indicadores	Resultados	Conclusiones
<b>Los principios de derecho administrativo sancionador son plenamente aplicables en ámbito de derecho tributario a la luz de las disposiciones del Sistema Internacional de DD. HH.</b>	Principios del derecho administrativo sancionador, alcance y aplicación a la luz de los DD.HH	¿Los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador?	Existen principios generales del debido proceso aplicables a cualquier tipo de procedimiento, con ciertos matices se aplica también al derecho administrativo sancionador, pues son límites y vínculos hacia el poder del Estado.	Los principios del derecho penal, y del debido proceso en general son aplicables al derecho administrativo sancionador, con matices.
		¿Las garantías del debido proceso recogidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en sus artículos 08 y 09 tienen alguna limitación en cuanto a su aplicación en la esfera de derecho administrativo sancionador?	No, los principios generales del debido proceso que se recoge en la Convención Americana, en la Constitución y en la jurisprudencia son aplicables, pues evitan que el poder sancionador del Estado sea arbitrario.	No existe limitación en la aplicación sobre las garantías del debido proceso recogidas en el art. 08 y art. 09 del Pacto de San José de Costa Rica; pues las mismas evitan que el poder sancionador del Estado sea arbitrario.
		¿El derecho tributario puede ser considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador?	No, el Derecho debe ser entendido de forma sistémica pues, en este caso, el derecho tributario tiene vínculos con el derecho constitucional, con el derecho administrativo, con los derechos prestacionales en general y en particular con los derechos del buen vivir o derechos sociales. Estamos	El derecho tributario no puede ser entendido ni considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador, pues tiene un tronco común con las demás ramas del derecho, que es el Derecho Constitucional.

			<p>en una época que las distintas ramas del derecho deben abrirse entre sí, pues tienen un vínculo que los une, que es el derecho constitucional.</p>	
	<p>¿Es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador bajo la máxima <i>versari in re illicita</i>?</p>		<p>De forma general no, lo importante dentro del derecho sancionador cuando se trata de responsabilidad individual, es el análisis de la culpabilidad; la salvedad se da en el derecho de los DD. HH. y el derecho ambiental cuando el juicio va hacia el Estado que en abstracto, tiene la obligación de proteger.</p>	<p>No es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador, como regla general por <i>versari in re illicita</i>, sino como salvedad. En ámbito de derecho sancionador cuando se trata de conductas individuales, lo importante gira en torno al análisis de la culpabilidad, pero existen casos como el derecho de los DD. HH. y el derecho ambiental en los cuales se puede considerar una responsabilidad más estricta debido a la sensibilidad de la materia.</p>
	<p>¿Qué tipo de responsabilidad recaería sobre el Estado en caso de incumplir los requisitos mínimos indispensables en materia de derecho administrativo sancionador tributario?</p>		<p>Si el Estado viola derechos, debe reparar de forma integral a la persona o grupo de personas; esto se puede por mecanismos y recursos internos o, existe la posibilidad de demandar al Estado por violación de la tutela judicial efectiva o violaciones al debido proceso pues la Convención</p>	<p>Existen dos tipos de responsabilidades que pueden recaer sobre el Estado, una se limita a la esfera nacional y se viabiliza a través de los recursos, mecanismos internos; la segunda es a nivel internacional ante el Sistema Interamericano de DD. HH. cuando existe violación a la tutela efectos o al debido proceso, conforme lo</p>

		Americana así lo reconoce.	dispone el Pacto de San José de Costa Rica.
--	--	----------------------------	---

Elaboración propia.

Experto n.º 2.

Dr. Milton Velásquez Díaz PhD.  
 Juez de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador  
 Integrante de la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo  
 Docente de Derecho Administrativo a nivel de Grado y Posgrado

Hipótesis	Categoría	Indicadores	Resultados	Conclusiones
<b>Los Principios de derecho administrativo sancionador son plenamente aplicables en ámbito de derecho tributario a la luz de las disposiciones del Sistema Internacional de DD. HH.</b>	Principios del derecho administrativo sancionador, alcance y aplicación a la luz de los DD.HH	¿Los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador?	Sí, la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia en varios fallos se ha pronunciado, en el sentido que los principios que inspiran el derecho penal, son, <i>mutatis mutandi</i> , y adaptados a la realidad, aplicables al derecho administrativo sancionador, pues el derecho administrativo y el derecho tributario son derecho <i>in fiere</i> : derecho en formación, por lo cual, toman prestadas las dogmáticas de otras ramas del derecho, en este caso, la dogmática del derecho penal y procesal penal.	Sí, los principios del Derecho Penal, y del debido proceso en general son aplicables al Derecho administrativo sancionador, con los cambios que sean necesarios y una vez adaptados a la realidad, pues el derecho administrativo y tributario son derecho en formación y requieren del desarrollo dogmático de las demás ramas del derecho, en ciertas áreas, como el derecho administrativo sancionador.
		¿Las garantías del debido proceso recogidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en	No, al contrario, las garantías son extensivas. La Corte IDH en sus fallos ha manifestado que, el listado	No existe limitación en la aplicación sobre las garantías del debido proceso recogidas en el art. 08 y art. 09 del Pacto de San

		<p>sus artículos 08 y 09 tienen alguna limitación en cuanto a su aplicación en la esfera de derecho administrativo sancionador?</p>	<p>de garantías judiciales constantes en la Convención Americana, son aplicables al derecho administrativo, es decir, el Sistema Interamericano en esa tendencia está muy enfocado a reconocer el carácter posiblemente definitivo de las decisiones administrativas, que llega a la conclusión que las garantías judiciales le son enteramente aplicables.</p>	<p>José de Costa Rica; por el contrario, son extensivas, ello implica que son plenamente aplicables en ámbito de derecho administrativo sancionador, así lo ha reconocido la Corte IDH en sus fallos, debido al carácter posiblemente definitivo de las decisiones administrativa.</p>
		<p>¿El derecho tributario puede ser considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador?</p>	<p>Definitivamente que no, por efectividad de la relación Estado-Contribuyente es apropiado que exista un tribunal separado de lo Administrativo, pero no lo que no es negociable, es el hecho que el contribuyente debe tener las mismas garantías que cualquier administrado, pues se comprometen derechos muy sensibles en la esfera del Contrato Social, como es el derecho a la propiedad y el derecho a la</p>	<p>El derecho tributario no puede ser entendido ni considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador, pues los contribuyentes deben gozar de las mismas que cualquier otro administrado, ya que, se decide sobre la esfera de su derecho a la propiedad y el derecho a la riqueza en la propiedad.</p>

		<p>riqueza en la propiedad. Es muy difícil establecer reglas generales, en el sentido que, afirmar que el <i>versari in re illicita</i> es inaplicable a todo, es un error; al igual que decir que es aplicable a todo. Se debe establecer que actuaciones pueden ser desarrollarse bajo este parámetro, los casos de derecho ambiental que el mero toque puede producir daños irreparables, pero otros supuestos deben ser analizados caso a caso.</p>	<p>No es posible desarrollar la esfera de Derecho administrativo sancionador, como regla general por <i>versari in re illicita</i>, sino que debe evaluarse las actuaciones que, por su naturaleza, entrañen daño a los derechos fundamentales y bienes constitucionales, como es el caso del derecho ambiental.</p>
	<p>¿Es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador bajo la máxima <i>versari in re illicita</i>?</p>	<p>En base al deber jurídico de soportar, si bien nadie está obligado a soportar las actuaciones ilícitas del Estado; existen actuaciones que son anulables o, en su defecto, son lícitas pero atentan al principio de igualdad de cargas públicas, y es justamente esta última en la cual puede surgir la problemática para alegar la responsabilidad</p>	<p>Existen dos tipos de responsabilidades que pueden recaer sobre el Estado: La primera es la responsabilidad extracontractual del Estado por ruptura del principio de igualdad en las cargas públicas, es decir, la actuación del Estado excede al deber jurídico de soportar, incluso si la actuación es lícita, puede romper ese equilibrio. La segunda se da en ámbito internacional, y es</p>
	<p>¿Qué tipo de responsabilidad recaería sobre el Estado en caso de incumplir los requisitos mínimos indispensables en materia de derecho administrativo sancionador tributario?</p>		

		extracontractual del Estado en la esfera nacional. En la esfera internacional la Corte IDH puede establecer responsabilidad estatal si verifica que el Estado no cumple las disposiciones convencionales o viola derechos.	declarada por la Corte IDH cuando el Estado no cumple con las disposiciones convencionales o viola derechos.
--	--	--	--

Elaboración propia.

Experto n.º 3.

Dra. Yolanda de las Mercedes Yupangui Carrillo Mgtr.  
 Ex presidenta del Tribunal Fiscal n.º 01 con sede en el Distrito Metropolitano de Quito  
 Ex Jueza del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario n.º 01 con sede en el Distrito  
 Metropolitano de Quito  
 Ex Decana de la Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad  
 Central del Ecuador  
 Ex presidenta del Colegio de Abogados de Pichincha  
 Docente de Derecho Tributario a nivel de Grado y Posgrado  
 Vocal del Consejo de la Judicatura

Hipótesis	Categoría	Indicadores	Resultados	Conclusiones
<b>Los principios de derecho administrativo sancionador son plenamente aplicables en ámbito de derecho tributario a la luz de las disposiciones del Sistema Internacional de DD. HH.</b>	Principios del derecho administrativo sancionador, alcance y aplicación a la luz de los DD.HH	¿Los principios del derecho penal son aplicables al derecho administrativo sancionador?	Sí, el derecho administrativo sancionador como expresión del ejercicio del <i>ius puniendi</i> del Estado, requiere salvaguardar el pleno goce de las garantías que protegen a la persona, pues la aflicción o sanción implica una merma a los derechos de la persona.	Sí, los principios del derecho penal, y del debido proceso en general son aplicables al derecho administrativo sancionador, pues este comporta el ejercicio del <i>ius puniendi</i> del Estado, y la aflicción o sanción que derive de este, se traduce en la merma de los derechos de la persona, por ello debe salvaguardarse el pleno goce de las garantías del debido proceso.
		¿Las garantías del debido proceso recogidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en sus artículos 08 y 09 tienen alguna limitación en cuanto a su aplicación en la esfera de derecho administrativo sancionador?	No, pues la persona es tal, es ser humano, independientemente de la esfera del derecho ante la cual se encuentre, por ello las garantías que recoge el Pacto de San José le son completamente aplicables, pues limitan en positivo el ejercicio del poder estatal para evitar arbitrariedades y	No existe limitación en la aplicación sobre las garantías del debido proceso recogidas en el art. 08 y art. 09 del Pacto de San José de Costa Rica, pues la persona goza de la calidad de tal, de ser humano, en cualquier esfera del derecho; así, las garantías del debido proceso

	promueven la seguridad jurídica en la persona.	limitan el poder estatal para evitar excesos y fomentan la seguridad jurídica y la confianza de la persona y de la sociedad en las actuaciones del Estado.
¿El derecho tributario puede ser considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador?	No, aunque el derecho tributario sea estudiado a fondo y hasta cierto punto, particular, en el ámbito académico; en la aplicación misma del derecho no es viable pensar ni tratar al Derecho tributario como una rama ajena al derecho, pues tiene un fundamento común que es la Constitución, que conjuntamente con los DD. HH. proveen de fundamento jurídico a la facultad sancionadora.	El derecho tributario no puede ser entendido ni considerado como una esfera autónoma ajena a los principios del derecho administrativo sancionador, pues tiene un fundamento común que es la Constitución, que de manera conjunta con los DD. HH., sirven de sustento jurídico a la facultad sancionadora en sí.
¿Es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador bajo la máxima <i>versari in re illicita</i> ?	Sí, pero no como regla general, sino como excepción y en casos especialísimos, me explico, esferas como la ambiental, el ámbito farmacéutico y similares, son muy sensibles por lo que, la más mínima fricción puede desencadenar daños gravísimos e irreparables. Como regla general se debe valorar si la actuación de la persona es a título de dolo o culpa, más en derecho tributario, pues no todas las personas	No es posible desarrollar la esfera de derecho administrativo sancionador, como regla general por <i>versari in re illicita</i> , sino como excepción y en casos sumamente especiales, en los cuales la mínima fricción puede desencadenar daños gravísimos e irreparables, solo al individuo sino a toda la sociedad, como es el caso del derecho ambiental, o de los sectores como

		<p>son expertas en la materia.</p>	<p>el farmacéutico. Como regla general es necesario verificar la culpabilidad, sobre todo en derecho tributario, pues no todas las personas son expertas en la materia.</p>
	<p>¿Qué tipo de responsabilidad recaería sobre el Estado en caso de incumplir los requisitos mínimos indispensables en materia de derecho administrativo sancionador tributario?</p>	<p>Existen dos tipos de responsabilidades en las cuales el Estado puede incurrir, una a nivel interno por el art. 11 numeral 09, por no cumplir las exigencias del debido proceso en materia de derecho administrativo sancionador tributario. La segunda es a nivel internacional y es declarada por la Corte IDH por no acatar la Convención Americana o por violación de DD. HH., y no es fundamento suficiente el alegar la soberanía estatal, ni las consideraciones respecto del derecho tributario como una rama autónoma del derecho.</p>	<p>Existen dos tipos de responsabilidades que pueden recaer sobre el Estado: de manera interna por no cumplir las exigencias del debido proceso en materia de derecho administrativo sancionador tributario, al amparo del art. 11 núm. 09; y, la segunda a nivel internacional, declarada por la Corte IDH cuando no se acata las disposiciones convencionales o se vulneran DD. HH.; sin que sea justificación suficiente el alegar soberanía estatal ni percepción del derecho tributario como rama autónoma del derecho.</p>

Elaboración propia.