

Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador

Juan Carlos Mogrovejo*

RESUMEN

El régimen sancionatorio en materia tributaria es manifestación del *ius puniendi* estatal, en el que discurre la sanción como la consecuencia de la realización de un supuesto de hecho calificado jurídicamente como infracción; de allí la pertinencia del análisis de esta figura que debe la naturaleza, fines, tipología y las competencias de los órganos administrativos y jurisdiccionales llamados a imponerla, con remisión constitucional y legal a la realidad ecuatoriana, que examine también los principios que informan a este régimen y a ser observados en los procedimientos e imposición de sanciones tributarias.

PALABRAS CLAVE: sanción, pena, régimen sancionatorio tributario, administración tributaria, jurisdicción penal tributaria, infracciones tributarias, competencias, derechos, garantías, principios.

SUMMARY

The penalty system on tax matters is a manifestation of the state *ius puniendi*, in which sanctions, as the consequence of the assumptions made in the case legally qualified as an infringement, appear; thus the relevance of the analysis of this precept is to unveil its nature, purpose, type, and the competencies of the administrative bodies and courts called upon to impose it, with reference to the constitutional and legal situation in Ecuador, examining also the principles underlying this penalty system, and to be observed in proceedings and imposition of tax penalties.

KEY WORDS: sanction, penalty, tax penalty system, tax administration, tax criminal jurisdiction, tax offenses, competencies, rights, warranties, principles

FORO

* Doctor en Jurisprudencia y Abogado por la Universidad Nacional de Loja (2001), Magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Docente de la UASB-E).

INTRODUCCIÓN

*L*a sanción, en sentido lato, nos remite a la idea de la consecuencia generada por la acción u omisión humana reñida con las reglas propias de un determinado ordenamiento llamado a observarse.

Si esta noción se constriñe al espacio político y jurídico, habrá de advertirse que constituye un elemento necesario que apuntala al propio Estado de Derecho; las reglas acatadas por la sociedad, y que devienen del poder público por ella legitimado, se respaldan, en buena medida, en la aplicación de sanciones ante su posible contravención.

Por lo mismo, si esta figura expresa la cualidad coercitiva del Estado, fundamentada a su vez por los propósitos que este persigue, debe enmarcarse dentro de los parámetros que, más que definen su legitimación formal, la tornen útil y eficaz para dichos cometidos.

Se presenta entonces que el Estado de Derecho y, diríase en su versión más acabada, un Estado Constitucional de Derecho, concentra en su ordenamiento primario una serie de principios que aseguran el respeto y vigencia de derechos y garantías reconocidos a sus habitantes, y en el caso ecuatoriano, con el añadido de mecanismos que lo tornan con mayor eficacia, en la línea de promover un Estado de derechos y justicia, así proclamado formalmente, lo que, como es de entender, correlativamente conlleva la imposición de obligaciones dirigidas también a sus habitantes, tanto en su condición de ciudadanos como por el ejercicio de funciones inherentes a cada instancia del poder público, afianzada su observancia y cumplimiento en un régimen sancionatorio, reconocido en este escenario, y ampliamente desplegado en el marco normativo secundario.

En este orden, constitucionalmente se conmina a los ciudadanos a contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas a través de tributos, imposición que, sin embargo, va a estar supeditada material y formalmente a la observancia de principios rectores en materia tributaria como los de reserva de ley, legalidad, generalidad, equidad, capacidad contributiva, irretroactividad, no confiscatoriedad, entre otros, en su mayoría constitucionalizados, pero todos explícita o implícitamente inmersos por el efecto general del respeto de los derechos reconocidos en la carta fundamental.

Siguiendo esta línea, establecido jurídicamente el supuesto que, una vez acaecido, origina la obligación tributaria, todos quienes se encuentren subsumidos en aquel, deberán asumirla; mas, a falta de pago voluntario o fuera de las condiciones explicitadas normativamente, entra en escena el régimen sancionatorio tributario, como instrumento disuasivo para promover el pago del tributo, contentivo de dos propósitos, uno de orden preventivo y otro de carácter represivo.

De lo dicho, este trabajo se orienta al estudio de la sanción tributaria, como expresión del *ius puniendi* del Estado, examinando su naturaleza, concepto, finalidades tipología y formas de extinción; los principios establecidos en la Constitución ecuatoriana que delimitan el régimen sancionatorio en general, y el tributario en particular, con el análisis de su desarrollo a nivel normativo secundario. Estudio que concommitantemente conlleva la remisión a importante producción doctrinaria que respalda esta tarea investigativa, para finalmente plantear las conclusiones propias de este cometido.

CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA

Para empezar con el estudio de cualquier categoría, y más aún de aquellas que discurren en el espectro jurídico, resulta aconsejable hacerlo a partir de su conceptualización, forjada permanentemente por el quehacer investigativo, para posteriormente ir advirtiendo circunstancias y más factores que, en mayor o menor grado, la identifiquen o la remitan a ella, pudiendo inclusive alterarse o modularse las apreciaciones con las que bien pudo haberse partido.

Se presenta entonces como válido, en el caso que nos ocupa, remitirnos preliminarmente al concepto de sanción, del cual se extraerá seguramente los fundamentos que dicen su razón de ser en el ordenamiento jurídico y la forma como opera, que han encontrado mayor despliegue en el ámbito penal, pero también extendidos a otras áreas del derecho, como bien se constata en el ordenamiento jurídico tributario.

La sanción representa la medida derivada de la acción u omisión que infringe el ordenamiento jurídico y que recae en quien le es atribuida, con efectos preventivos o represivos.

En el terreno tributario, la sanción representa la consecuencia prevista por el ordenamiento en los casos de comisión de un ilícito tipificado como infracción, diríase también en casos omisivos; apreciación en sentido acotado que permite diferenciarla de aquella que pueda entenderse como toda consecuencia desfavorable ligada al incumplimiento de una norma que, por lo mismo, comprendería no solo a las sanciones derivadas de infracciones sino a todas las consecuencias que afloran por cualquier incumplimiento normativo, no necesariamente atribuible a infracción, como es el caso, por ejemplo, de intereses moratorios o recargos.

Ciertamente que el incumplimiento de las obligaciones principales o accesorias que fluyen en el marco de la relación jurídico tributaria ocasionan el establecimiento de sanciones, que, si bien se las identifica como de carácter administrativo, puede pensarse por su naturaleza, generalmente pecuniaria, que se estaría más bien ante una indemnización civil.

Como bien lo cita Martínez Lafuente, respaldándose en comentarios de Pérez Ro-yo, el incumplimiento de la obligación tributaria origina también sanciones civiles, pues la satisfacción completa de la prestación tributaria no solo exige que se pague al acreedor del débito su exacto importe, sino también que se haga en su momento adecuado, advirtiéndose que la influencia del tiempo en la relación jurídico tributaria, importante a tantos efectos, lo es más a la hora del pago de la deuda tributaria.¹

Apreciación que se encuentra más atada a propósitos financieros y en la que los pagos accesorios, como los intereses moratorios y recargos obedecen propiamente a tales fines.

La sanción tributaria, siguiendo a Aneiros Pereira, es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito; alusión acometida por el citado autor a base de la reflexión de Cuello Calon.²

Sin embargo, no es patrimonio exclusivo de la administración tributaria la imposición de sanciones, ya que habrán infracciones con un marcado contenido penal que requieran la intervención del órgano jurisdiccional para su asignación, como parte del despliegue de potestades a este conferidas.

La referencia conceptual expuesta implica desgajar los aspectos propios de la sanción tributaria, a saber: el presupuesto, el contenido, la finalidad, el órgano competente para su imposición y el procedimiento para su materialización.

El presupuesto, que se evidencia dentro de un ejercicio lógico del enunciado conceptual, es la realización de las acciones u omisiones calificadas por el ordenamiento jurídico como infracciones, y, en el caso tributario, derivadas del incumplimiento de obligaciones, deberes formales o de deberes específicos de colaboración en la esfera administrativa, o por la comisión de delitos tributarios, en el terreno penal.

La sanción tributaria, acorde con su connotación punitiva, comporta la restricción o privación de derechos, o, de manera general, consecuencias que agravan la situación del sujeto infractor, expresadas no solo en penas pecuniarias, como el caso de las multas, sino también en medidas de carácter real, de suspensión del ejercicio de actividades y hasta de penas privativas de la libertad.

Vale referir a los apuntes sobre la sanción administrativa expuestos por García de Enterría, que la concibe como el mal infringido por la Administración a un adminis-

1. Antonio Martínez Lafuente, *La condonación de las sanciones tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Impreso en la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1980, p. 27.

2. Jaime Aneiros Pereira, *Las sanciones tributarias*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005, p. 22.

trado, como consecuencia de una conducta ilegal; ese mal (fin aflictivo de la sanción) consistirá siempre en la privación de un bien o de un derecho, revocación de un acto favorable, pérdida de una expectativa o de un derecho, imposición de una obligación de pago de una multa, incluso arresto o prisión personal del responsable.³

Mas, esta concepción, que parte de un enfoque administrativista con incidencia en el ámbito tributario, se encuentra modulada, en virtud de franquearse diferencias entre las potestades administrativas y jurisdiccionales para la imposición de sanciones que el uno y otro escenario, va a depender de la gravedad de las infracciones, lo que devela el aspecto atinente al ejercicio de competencias.

Las sanciones tributarias explyadas tanto en el ámbito administrativo como jurisdiccional, contienen iguales principios que denotan su naturaleza punitiva; la distinción radica en que, para la administración tributaria, está proscrita la imposición de penas privativas de la libertad, siendo, por lo mismo, esta sanción susceptible de aplicación exclusivamente en la justicia penal tributaria. Ello manifiesta el carácter auxiliar y subordinado con el que se concibe a la potestad sancionadora administrativa para aquellos supuestos de transgresiones menos graves que los que justifican la imposición de una pena por la autoridad judicial.⁴

A más de su impronta represiva, la sanción también reviste un sello disuasivo que apunta a prevenir el cometimiento de infracciones, con el apercibimiento general del cumplimiento de la norma. Al efecto, la finalidad de establecer sanciones a los incumplimientos materiales o formales es la de salvaguardar, propiciar y restablecer el orden que la ley propugna, pero de ninguna manera ello puede convertirse en una fuente de recursos para el Estado,⁵ entendiéndose más bien que el menoscabo patrimonial que experimenta el infractor no es más que un medio para intervenir sobre su voluntad y no sobre su patrimonio.⁶

El carácter represivo, y no resarcitorio, de la multa, de alguna manera puede reflejarse en el art. 47 del Código Orgánico Tributario⁷ (COT) relativo a la imputación de pago, pues cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda, a más del principal, intereses y multas, los pagos parciales se imputarán primero a intere-

3. Eduardo García de Enterría, “El problema jurídico de las sanciones administrativas”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, No. 10, 1976, p. 399.

4. Vid. Fernando Sáiz de Bujanda, “Naturaleza de la infracción tributaria”, en *Hacienda y Derecho*, vol. II, Madrid, IEP, 1962, p. 565, citado por Jaime Aneiros Pereira, *Las sanciones tributarias*, p. 24.

5. Juan Manuel Álvarez Echagüe, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2004, p. 31.

6. Vid. M.A Martínez Lago, coord., *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, Valladolid, Lex Nova, 1991, p. 96.

7. Código Tributario Ecuatoriano, codificación 2005-009 R.O.-S. 38: 14 de junio de 2005.

ses, luego al tributo; y, finalmente, a multas; de otro lado, queda advertido el fin presupuestario del pago de los intereses, como obligación accesorio.

La legislación tributaria ecuatoriana, constante principalmente en el Código Orgánico Tributario, no proclama ninguna definición sobre sanción tributaria de la que merezca partir el plexo sancionatorio como expresión correlativa del tratamiento de las infracciones; no obstante, sí se hace referencia a sus tipos, que presentan desarrollo en este marco normativo.

TIPOS

Las sanciones tributarias, en sentido amplio, comportan varias distinciones unas de otras, que pasa por aspectos relativos a la gravedad de la infracción, a la graduación de la penas, al órgano competente para imponerlas, o al sector del ordenamiento; mas, el criterio teórico principal es el clasificar las sanciones en función del bien jurídico al que afectan, identificándolas en pecuniarias, privativas de derechos y privativas de libertad.⁸

La admisión generalizada de que el tipo de sanción, tanto en un plano amplio como en uno específico, en este caso, atribuible al tributario, depende del bien jurídico al que afecta, debe también complementarse con la explícita referencia de que estas sanciones pueden obrar tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional, con el agregado de que solo en este último escenario podrán imponerse penas privativas de la libertad, lineamiento del que predica la legislación tributaria ecuatoriana.

Y ciertamente que el aspecto relativo a la competencia del órgano que impone las sanciones reviste gran importancia, ya que no solo de la gravedad de la infracción va a depender el tipo y magnitud de la sanción, pues también supedita la autoridad llamada a aplicarla.

Al respecto, el art. 315 COT, sobre las clases de infracciones tributarias, establece que para efectos de su juzgamiento y sanción, estas se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Seguidamente señala que constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en las leyes tributarias; que contravenciones son las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en la ley; y, que faltas reglamentarias son las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones, enunciado que encuentra complemento con la disposición siguien-

8. J. Aneiros, *Las sanciones tributarias*, p. 26.

te, que precisa que para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo, en tanto que, para las contravenciones y faltas reglamentarias, tanto solo la trasgresión de la norma.

A base de esta clasificación, las competencias de los órganos que imponen sanciones tributarias quedan definidas; así, pues, el juzgamiento y sanción de delitos tributarios se engarza exclusivamente en el ámbito jurisdiccional penal tributario; mientras que el juzgamiento y sanción de contravenciones y faltas reglamentarias correrá en sede administrativa a cargo de los funcionarios públicos competentes.

Disposiciones que apalancan estos reconocimientos se encuentran detalladas en el COT, para citar, por ejemplo, el art. 354, prevé que la jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado, debiéndose observar el procedimiento consagrado en dicha ley y de manera supletoria en la legislación penal sustantiva y adjetiva.

Sin embargo, vale precisar que la jurisdicción penal tributaria opera, de manera privativa, sobre los delitos tributarios y no, de manera general, sobre las infracciones tributarias, pues, como se asume del contenido del marco normativo en comentario, las contravenciones y faltas reglamentarias discurren en el ámbito administrativo.

Tanto la acción penal tributaria como la acción para juzgar y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias son públicas; la primera, de instancia oficial ejercida exclusivamente por el fiscal, que comienza con la providencia de inicio de la instrucción fiscal; y, la segunda, ejercida por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria o para resolver reclamos.

Retomando los tipos de sanciones, el art. 323 COT cita que son aplicables a las infracciones, según el caso, las siguientes penas: multa; clausura del establecimiento o negocio; suspensión de actividades; decomiso; incautación definitiva; suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos; prisión; y, reclusión menor ordinaria.

SANCIONES TRIBUTARIAS PECUNIARIAS

Las sanciones de orden pecuniario apuntan a la detracción patrimonial, siendo la multa su expresión más fidedigna.

MULTA

La multa, como afectación al patrimonio de la persona, se refiere al pago de una suma dineraria, que no tiene por cometido el sostenimiento de las finanzas públicas ni tampoco fines resarcitorios, puesto que su propósito, consecuente con la complejidad misma de la pena, es el mantenimiento del orden jurídico, de allí su connotación preventivo-represiva.

El régimen sancionatorio tributario ecuatoriano transita por los distintos marcos normativos que regulan los tributos, así pues, aparece tanto en el Código Orgánico Tributario, entendido como la ley general de tributos, y en cada una de las leyes que los crean y administran. Casos específicos pueden citarse, como la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en impuestos del gobierno central; el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, en tributos de los gobiernos autónomos descentralizados; la Ley Orgánica de Aduanas, en tributos al comercio exterior; y en leyes que crean y regulan impuestos específicos con beneficiarios igualmente particularizados. En el caso de tasas y contribuciones especiales, este régimen consta inserto no solo en leyes, sino también en ordenanzas, en tratándose de las del régimen autónomo descentralizado, lo que, como se verá más adelante, resquebraja el principio de reserva de ley.

En el ámbito administrativo, el régimen sancionatorio expresado en la imposición de multas tiene su desarrollo. Así, pues, en el marco del ejercicio de la potestad sancionadora, le compete la imposición de multas a la administración tributaria.

El art. 70 COT, sobre esta facultad señala que, en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida que prevea la ley.

Este enunciado proyecta la habilitación para que las distintas administraciones tributarias que se encargan de gestionar los tributos que forman parte del sistema tributario nacional, impongan sanciones pecuniarias al amparo de explícitas disposiciones constantes en las leyes que crean y regulan cada uno de estos; sanciones que deberán obrar mediante actos administrativos resolutivos.

Diríase entonces que, en la esfera de gestión, el ejercicio de la facultad sancionadora complementa las potestades propias de la administración tributaria y que en este escenario convergen las de reglamentar, determinar y recaudar tributos, así como de resolver los reclamos que sobre estos se planteen por parte de los sujetos contribuyentes; prerrogativas que promueven la eficacia de la relación jurídico tributaria.

Así las cosas, la sustanciación de procedimientos tributarios conducentes a la imposición de multas, y de sanciones en general, por contravenciones y faltas reglamenta-

rias, corren estrictamente en el ámbito administrativo y, en el caso de las primeras, referidas no solo a las transgresiones de normas adjetivas, sino más explicitado todavía, al incumplimiento de deberes formales; enunciado que va en consonancia con el art. 97 COT, que consagra que el incumplimiento de deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.

Obsérvese la imputabilidad extendida también a las personas jurídicas ante los eventos descritos, que denota el relegamiento del principio *societas delinquere non potest*, por el cual no podían ser responsables penalmente las personas jurídicas, pero ante las actuaciones dolosas efectuadas desde una persona jurídica, por personas naturales, la responsabilidad penal se proyecta a la persona natural con poder de decisión que la compromete, y que recae en su representante legal. Por el art. 345.5 COT, esta responsabilidad se extiende también al contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, siempre que se establezca que su conducta haya sido dolosa.

Habrán entonces que señalar que la administración tributaria podrá establecer multas y otras sanciones, ante el incumplimiento de los deberes formales que los sujetos pasivos están conminados a asumir, y que el art. 96 COT se encarga de citar, siendo los siguientes:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:
 - a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;
 - b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;
 - c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;
 - d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,
 - e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.
2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.
3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.

Se dispone igualmente en el COT (arts. 349 y 351.1) que las multas que se impongan por contravenciones irán entre 30 y 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, salvo previsión de sanción específica.

En el caso de las faltas reglamentarias, las multas estarán entre un valor mínimo de 30 y máximo de 1.000 dólares de los Estados Unidos de América.

En ambos casos no se excluyen otras sanciones que puedan derivarse del cometimiento de infracciones tributarias; el pago de la multa tampoco exime del cumplimiento de la obligación tributaria, de los deberes formales, o de los procedimientos, requisitos y más exigencias previstas en las leyes tributarias.

También se precisa, conforme señala el art. 103.11 COT relativo a los deberes sustanciales de la administración, la imposición de multa a los funcionarios o empleados de la administración tributaria, por la inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, que va de 30 a 1500 dólares de los Estados Unidos de América y que en caso de reincidencia serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, sin perjuicio de la acción penal que corresponda.

Como puede avizorarse, estas multas devienen de un marco punitivo genérico,⁹ que franquea límites mínimos y máximos para su fijación; diríase, entonces, que corren dentro de una banda establecida en la ley, cuyo monto lo determina la autoridad administrativa o jurisdiccional, en cada caso, observando las circunstancias que hayan concurrido en la infracción.

Es de advertir que ese margen de discrecionalidad que parece operar, particularmente en sede administrativa, se lo debe entender más como un poder que se lo ejerce en el mismo sentido del que procede en el ámbito jurisdiccional al tiempo de graduarse las penas.¹⁰

Existen también multas proporcionales, cuya cuantía resulta de la aplicación de un múltiplo o una fracción de una determinada magnitud.

Al efecto, merece puntualizar las multas contentivas en el art. 100 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno¹¹ (LORTI), que refieren al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de las declaraciones impositivas cal-

9. F. Muñoz Conde y M. García Arán, *Derecho Penal. Parte general*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996, citado por Jaime Aneiros, *Las sanciones tributarias*, p. 125.

10. Vid. Fernando Pérez Royo, "Infracciones y sanciones tributarias", en *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, Publigraphis, 1996, p. 106.

11. Ley de Régimen Tributario Interno, R.O.-S. 463: 17 de noviembre de 2004.

culadas sobre el impuesto causado; el 0,1% por cada mes o fracción de mes de retraso, calculado sobre las ventas o ingresos brutos percibidos por el declarante en el periodo al cual se refiere la declaración, cuando en ella no se determine impuesto al valor agregado o impuesto a la renta, llegando inclusive a incrementarse estos valores accesorios si la administración tributaria es quien los determina.

Pese a ser multas proporcionales, también se fijan techos para su cuantificación, en virtud de la observancia del principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, pues no por su carácter represivo deba proyectar un impedimento ostensible para la promoción misma de la actividad generadora de tributos, al menos en tratándose de infracciones que caen en la órbita administrativa.

SANCIONES PRIVATIVAS DE DERECHOS

Toda sanción, y en particular la tributaria, supone la privación de derechos, ya apunten a la privación de la libertad, al detrimento del patrimonio o a la limitación o privación del ejercicio de actividades económicas, sean profesionales, comerciales, industriales, de servicios, o cualquier otra; pero para diferenciarlas de las privativas de la libertad y de las pecuniarias no resulta inoficiosa esta particularización.

Retomando el art. 323 COT, fuera de las penas privativas de la libertad y de las pecuniarias, se verifican otras que se incardinan en la presente categoría, como: clausura del establecimiento o negocio (329.1 COT); suspensión de actividades (329.2 COT); decomiso (329.3 COT); incautación definitiva (329.4 COT); suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; (329.5 COT) y, suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos. (329.6 COT).

Estas sanciones traslucen la intención del juzgador de impedir el desempeño de las actividades o funciones, en virtud de las cuales se propició la infracción, y que encumbra los fines de la sanción, ya que, por un lado, al impedirse que se continúe ejerciendo las labores que motivaron la infracción, cumple la sanción su función preventiva; y, por otro, con el bloqueo propiamente dicho de las actividades, se imprime un castigo que se traduce en menoscabos económicos por la imposibilidad de activarlas, lo que evidencia su función represiva.

Dentro de esta categoría genérica, se encuentran también el decomiso y la incautación definitiva, que, a más de generar detracción al patrimonio del sujeto infractor, inciden sobre el derecho de propiedad, pues la confiscación por parte del Estado a través de la autoridad pública competente, de los bienes, efectos y productos de la infracción, que pasan de manos del infractor a dominio público, sin mediar compensación alguna, tiene esos efectos.

Debe acotarse que las multas también corren en la jurisdicción penal tributaria, que de manera privativa juzga y sanciona los delitos tributarios.

SANCIONES PRIVATIVAS DE LA LIBERTAD

Ya se había indicado que, a partir del criterio del bien jurídico afectado, podrían demarcarse los tipos de sanciones, como en efecto se ha planteado en esta parte del trabajo, y que las más severas, como las de privación de la libertad, son de tratamiento y aplicación exclusiva en el ámbito jurisdiccional penal.

La categorización de las infracciones tributarias se encuentra en función de la gravedad de la actuación positiva u omisiva del sujeto, que ha merecido reproche social por el perjuicio ocasionado a la hacienda pública. Esa gravedad, diríase, más que obedecer al factor cuantitativo del perjuicio, está emparentada con la intencionalidad y voluntariedad de infringir daño.

Si bien, como lo afirma Zornoza Pérez,¹² el esquema punitivo tributario ideal debe lograr que se coordinen y complementen las figuras penales y las administraciones sancionadoras, teniendo en consideración la gravedad de la conducta ilícita, esa distinción no solo atiende a la cuantía de la lesión causada a la hacienda pública, sino principalmente a la verificación de la intencionalidad del infractor, lo que nos conduce a la responsabilidad subjetiva.

En *syndéresis* con este criterio, las sanciones infligen mayor escarnio en virtud de la gravedad de la acción u omisión punibles, y, en esta línea, las sanciones por infracciones en las que se verifique culpa comportarán menor drasticidad que en las que se acredite dolo.

Las sanciones o penas privativas de la libertad, para utilizar el término acuñado en el ámbito penal, entendidas como la consecuencia de la realización de los supuestos consignados en la ley como infracción, y más cabalmente, como delitos, también son objeto de graduación, y van en relación con el delito y con las circunstancias que concurren en él, sean agravantes, atenuantes o eximentes.

Las normas penales tributarias contenidas en el COT, refieren como delito a la defraudación, de cuya verificación se imponen penas privativas de la libertad y multas.

En este punto merecen citarse algunas, como la pena de prisión de 1 a 3 años por realizar actividades en un establecimiento que se encuentra clausurado, o por imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido

12. Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez, "Infracciones y sanciones tributarias", en *Curso de Derecho fiscal*, tomo I, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, Digiprint Editores E.U., 2007, p. 682.

autorizados por la administración tributaria; prisión de 2 a 5 años, por la omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones inexistentes o superiores a los que procedan legalmente; y reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años por la falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo previsto en la norma aplicable, o por la obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas, establecidas así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.

Queda estatuido también que las penas de prisión no serán inferiores a un mes ni mayores a cinco años, que las de reclusión no podrán ser menores a un año, ni mayores de seis y que ninguna de estas podrá ser sustituida con penas pecuniarias.

Como puede evidenciarse, la defraudación tributaria es severamente sancionada, y encumbra y reafirma el carácter represivo del sistema sancionatorio, cual es del reprimir las conductas reñidas con el orden jurídico, como también asentar su fin preventivo, al disuadir con tamañas medidas su no perpetración.

EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Las sanciones se incardinan dentro de un régimen jurídico específico distinto de aquel que gobierna la relación jurídico-tributaria, porque su tratamiento no está apegado a ningún fin indemnizatorio, de allí la conveniencia de procedimientos separados, tanto para la determinación y extinción de la deuda tributaria, como para las sanciones.

En esa línea aparece diferenciada la forma como el COT ha manejado estas categorías. La determinación de la obligación tributaria viene desarrollada en los arts. 87 y 88, este último referido a los sistemas de determinación aplicables y el art. 68 relativo a la facultad de la administración para ese cometido; en tanto que, el art. 363 explicita la forma como se determinan las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias a cargo de la administración tributaria, en virtud de la competencia reconocida por el art. 362, ejercida por los funcionarios con capacidad para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria o para resolver reclamos planteados por los sujetos pasivos de dichas obligaciones. En el caso de delitos, la acción penal tributaria corresponde ejercerla exclusivamente al fiscal en apego a las normas constantes en los Códigos Penal y de Procedimiento Penal.

La extinción de la obligación tributaria, según el art. 37 COT, puede generarse por los siguientes modos: solución o pago, compensación, confusión, remisión y prescripción; en tanto que, las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen por muerte del infractor y por prescripción, al tenor del art. 338 COT.

En lo relativo al primer modo de extinción citado, en virtud del principio de personalidad de la pena, esta no es transmisible a los herederos; por ello ha quedado zanjado que con la muerte del infractor se extingue la pena.

Respecto a la prescripción de las sanciones por infracciones tributarias, se diferencian los plazos en los que opera, dependiendo si se trata de penas privativas de la libertad o de penas pecuniarias.

En el caso de las penas privativas de la libertad, estas prescriben en un tiempo igual al de la condena, sin que pueda ser menor a seis meses, siempre que la ley no establezca un plazo de prescripción mayor, plazo que comenzará a correr desde la media noche del día en que la sentencia quedó ejecutoriada. En el caso de las penas pecuniarias, que como se ha dicho pueden obrar tanto en la esfera administrativa como jurisdiccional, ha quedado estatuido que estas prescriben en cinco años, que se computa desde la fecha en la que la resolución administrativa o sentencia que las haya impuesto, cause ejecutoria, pudiendo el plazo de prescripción interrumpirse por la citación del auto de pago, en la misma forma que las obligaciones tributarias, como lo señala el art. 341 COT.

Contrastando la disposición última comentada con el art. 55 COT, si bien se ha definido que los procedimientos por la determinación de tributos y por la imposición de sanciones van por separado, dicho artículo desvirtúa tal posición en virtud de atribuir la convergencia de las acciones que devienen del ejercicio de dos facultades, que, como bien se lo aclara en otros pasajes de dicha normativa, van cada una por su propio andarivel.

En concordancia con lo dicho, el art. 363 COT, sobre el procedimiento que debe instruirse para el establecimiento de sanciones a cargo de la administración tributaria, señala:

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

El análisis sobre la prescripción de las sanciones aflora subsecuentemente al de la imputación de las infracciones tributarias conforme al procedimiento descrito, y para las que también se establecen plazos de prescripción, fuera de los cuales se verificaría la inhabilidad de la administración para perseguirlas.

PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO

El régimen sancionatorio tributario asume los principios que informan el régimen punitivo en general y que, por lo mismo, fundamentan tanto el ordenamiento administrativo sancionador como el ordenamiento penal.

A instancia constitucional, estos principios han alcanzado significativo reconocimiento, con el consecuente y no menos importante desarrollo a nivel normativo secundario.

El incumplimiento del deber de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de las finanzas públicas, de haberse verificado las condiciones, requisitos, procedimientos y más especificidades que la imposición de cada tributo requiera, y que encuentran debido despliegue en el sistema jurídico normativo, propicia la activación estatal de medidas en contra del sujeto contribuyente ante la falta de pago voluntario, en el marco del ejercicio del poder sancionatorio estatal, pero no como un poder ilimitado, sino más bien delineado por la observancia de principios y garantías que aseguran el respeto y efectivo goce de derechos reconocidos constitucionalmente a todo sujeto, que han de obrar en sentido de hacer prevalecer la justicia, particularmente a la hora de llevar a cabo el procedimiento sancionatorio y la imposición de la pena, tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional.

Al efecto, merece indicar que la Constitución de la República del Ecuador¹³ (CRE) en cuanto al régimen sancionatorio, que se manifiesta tanto en el orden administrativo como penal, contiene sendas disposiciones relativas a su configuración y desarrollo, apuntalado principalmente en los siguientes principios:

RESERVA DE LEY Y TIPICIDAD

Así como en los tributos rige el principio de reserva de ley expresado en el aforismo: no hay tributo sin ley, o al menos, que no hay impuesto sin ley; en tratándose de sanciones, este principio opera con denodado vigor.

El art. 76.3 CRE, referente al derecho al debido proceso, incluye como garantía básica aquella por la cual nadie puede ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; de igual forma prescribe que tampoco se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Se determina también

13. Constitución de la República del Ecuador 2008, R.O. 449: 20 de octubre de 2008.

que una persona solo podrá ser juzgada ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

En materia tributaria las infracciones, competencias para su imposición y los procedimientos a seguir, obran en el Código Tributario, con carácter de ley orgánica. En el caso de las sanciones, estas descansan no solo en esta ley sino también en las que crean y regulan cada uno de los tributos, y específicamente de los impuestos.

En concordancia con la disposición constitucional citada, también el régimen sancionatorio sobre tasas y contribuciones especiales debe plasmarse en la ley, siendo, por ende, contrario a la Constitución establecer sanciones de impuestos, tasas y contribuciones especiales mediante la expedición de ordenanzas, sean provinciales, municipales o metropolitanas. Pese a esta limitante, en más de una ocasión se ha identificado ordenanzas municipales que han establecido infracciones y sanciones de carácter tributario, lo que ha evidenciado la quiebra del principio de reserva de ley.

Es de referir que el art. 395 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización¹⁴ (COOTAD), dentro del ejercicio de la potestad sancionadora de los gobiernos autónomos descentralizados, reconoce que estos tienen plena competencia para establecer sanciones administrativas mediante acto normativo, para su juzgamiento y para hacer cumplir la resolución dictada en ejercicio de la potestad sancionadora atribuida por ley a los funcionarios correspondientes; sin embargo, queda en entredicho este reconocimiento, ante el manifiesto quebrantamiento del principio de reserva de ley sobre sanciones, que en este caso específico puedan devenir de faltas reglamentarias de carácter tributario por el incumplimiento de normas reglamentarias y de disposiciones administrativas consignadas en ordenanzas y referidas no solo a tasas y contribuciones especiales, en los que la incidencia podría ser menos discutible por efectos de la cobertura del poder tributario reconocido a estos niveles de gobierno (exceptuando a las juntas parroquiales rurales), sino que abarcaría también al régimen de impuestos, en los que el asunto se torna mucho más controvertido.

De otro lado, la tipicidad en materia penal demanda la existencia previa de la norma legal en relación a la conducta punible.

Al efecto, es necesario que los sujetos conozcan a ciencia cierta cuáles conductas serán consideradas infraccionales o delictivas antes de realizarlas, pues, si ello no fuera así, la actividad desplegada no podría ser objeto de reproche debido a la inexistencia de norma que pusiera en su conocimiento que su realización le traería aparejadas ciertas consecuencias.¹⁵

14. Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, R.O.-S. 303: 19 de octubre de 2010.

15. J.M. Álvarez, *Las sanciones tributarias...*, p. 51.

Las acciones afirmativas u omisivas que aparezcan como reñidas contra el orden social no podrán ser identificadas como infracciones ni susceptibles de sanción si no se encuentran explicitadas, de antemano a su acaecimiento, en la ley. Conforme a la doctrina penal se está ante el principio del injusto típico, propio de todo ordenamiento represivo.

De manera que las infracciones y sanciones tributarias deberán imperativamente consignarse en la Constitución o en la ley. En concomitancia con lo dicho, el art. 313 COT determina que toda infracción tributaria, tanto la cometida dentro del territorio ecuatoriano como la que, realizada en el exterior, produzca efectos en el país, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas.

PROPORCIONALIDAD ENTRE LA INFRACCIÓN Y LA SANCIÓN

El art. 76.6 CRE consagra que la ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

En sujeción a esta proclama, en el COT queda desarrollado el régimen sancionatorio, proyectando mayor sanción a mayor gravedad de la infracción. Se aprecia que en el caso de contravenciones y faltas reglamentarias, que las impone la administración tributaria, las sanciones van entre la multa y privativas de derechos relativos al ejercicio comercial o profesional, como suspensión de actividades, clausura de establecimientos, suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos y otras; en cambio, en lo relacionado a delitos, diríase propiamente al delito de defraudación, cuyo juzgamiento e imposición de sanciones opera exclusivamente en el ámbito jurisdiccional penal, las más drásticas son las penas privativas de la libertad, sin que queden excluidas el resto de sanciones que en este ámbito también pueden ser activadas.

En consecuencia, las sanciones penales y administrativas obran en virtud de la gravedad de las infracciones, pues si en estas se verifica dolo, elemento constitutivo del delito y que se encuentra atado en lo tributario a la defraudación, se estará ante las primeras, y si se constata la mera trasgresión de la norma legal adjetiva o reglamentaria, con los matices previstos en la ley, procederán las segundas.

CULPABILIDAD Y PERSONALIDAD DE LA PENA

Se parte del criterio de que solo quien ha obrado culpablemente puede ser sancionado y en la medida de su culpa.

Esta culpabilidad puede expresarse en dolo y en negligencia o mero incumplimiento y, en virtud de estos elementos, cabrá la distinción de delitos respecto de contravenciones y faltas reglamentarias.

Como se ha dicho, para la configuración del delito de defraudación debe verificarse dolo, se asume que los actos u omisiones punibles son conscientes y voluntarios, así lo deja plasmado la legislación tributaria ecuatoriana.

En este orden, respecto a la responsabilidad del delito tributario de defraudación, se ha superado la concepción de la mera responsabilidad objetiva, lo que implica decir que para la imputación de una infracción de esta naturaleza no basta infringir la norma como tal, o, dicho de otro modo, estar dentro del presupuesto que configura la infracción, sino que la acción u omisión punible deba realizarse con voluntad y conciencia, es decir, verificándose culpabilidad, lo que deriva precisamente tanto en responsabilidad objetiva como subjetiva. En el ámbito administrativo, en cambio, tanto en las contravenciones como en las faltas reglamentarias, ambas producidas en virtud de la trasgresión de la norma, se está ante una responsabilidad puramente objetiva.

Por su parte, el principio de personalidad de la pena obliga que la sanción sea exigida exclusivamente al sujeto que ha cometido la infracción tributaria y en los grados de responsabilidad que se presenten, sea como autores, cómplices o encubridores. La pena no puede proyectarse o ser extendida a otros que no sean los que incurrieron en el cometimiento de la infracción y en los grados citados, los que son tomados por la legislación tributaria conforme al profuso desarrollo generado en materia penal.

LA DEFENSA EN JUICIO

Este principio nos conduce a la invocación de las garantías que aseguran el cumplimiento del derecho al debido proceso.

Estas garantías corren tanto en el proceso jurisdiccional como en el procedimiento administrativo. En esta línea, el art. 76.1 CRE reza que corresponde a toda autoridad administrativa o judicial garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes. Complementa este enunciado el siguiente de la misma disposición constitucional que determina la presunción de inocencia de toda persona, debiendo ser tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada. Importa decir que el art. 76.7 CRE contiene adicionalmente sendas garantías que promueven el derecho a la defensa.

Para imputar una conducta ilícita a un administrado, y más cuando se hace desde la impunidad del acusador, se exige toda clase de garantías y un exquisito respeto a las formas. Naturalmente, cuando esa imputación se concreta en un acto administra-

tivo por el que se impone una sanción, el respeto al procedimiento y a la ley han de alcanzar un grado sumo.¹⁶

En la misma línea, adquiere especial relevancia la exigencia de la motivación en las resoluciones de los poderes públicos, traducida en la explicitación de las normas o principios jurídicos que las fundamenten justificando la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, bajo consecuencia de nulidad en caso contrario, que deriva también en la sanción de los servidores responsables.

EL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM*

Este principio prohíbe el doble o múltiple juzgamiento por un mismo hecho, que no se agota solo en la imposibilidad de aplicar dos o más penas, sino que impide la sustanciación de un nuevo proceso tendiente a aquello, en virtud de la verificación de identidad del sujeto, hecho y fundamento.

La garantía que prohíbe la múltiple persecución penal impide no solo la aplicación de dos penas por el mismo hecho (garantía material), sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra a través de un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sido por el mismo acto (garantía procesal).¹⁷

El art. 76.7 letra i) CRE se refiere a las garantías que aseguran el derecho a la defensa, y señala que nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia.

Es de entender, entonces, que este principio rige también en el espectro sancionatorio tributario, lo que implica decir que no podrá juzgarse ni sancionarse a una persona por un mismo hecho más de una vez, sea en sede administrativa o en vía jurisdiccional. En el caso ecuatoriano, como hemos señalado, los delitos se juzgan y sancionan en jurisdicción penal tributaria, y las contravenciones y faltas reglamentarias en sede administrativa, a través de los funcionarios competentes.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Este principio proscribe que una ley se aplique sobre hechos –acciones u omisiones con repercusión sancionatoria– suscitados con anterioridad a su promulgación; mas, por efectos del *in dubio pro reo*, acuñado en materia penal y que trasciende también al régimen sancionatorio tributario por la explicitación constitucional de la apli-

16. Julio Banacloche Pérez Roldán, *Guía práctica de sanciones tributarias*, Madrid, Gráficas Muriel, 2005, p. 284.

17. Juan M. Álvarez, *Las sanciones tributarias...*, p. 246.

cación de la sanción más favorable al infractor, pueda estar modulado y que, por lo mismo, quepa la retroactividad.

Respecto a la excepcionalidad de la retroactividad, el art. 76.5 CRE prevé que en caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción. Igualmente queda enfatizado que en caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.

Este principio dice mucho en relación al relativo a la seguridad jurídica, que, conforme al art. 82 CRE, se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

Estos principios, reconocidos en la Constitución y desplegados implícita o explícitamente en el contenido legal sancionatorio, aseguran el ejercicio racional de las funciones represivas del Estado.

CONCLUSIONES

La sanción es expresión del *ius puniendi* del Estado, engarzada, en el caso tributario, en el régimen jurídico sancionatorio sobre esta materia.

La sanción tributaria es la consecuencia de los actos u omisiones que se encuentran configurados como infracción, con fines preventivos y represivos manifestados, en el primer caso, a través de la disuasión general para no cometerla, y, en el segundo, con el castigo por habérsela perpetrado.

En mérito del criterio del bien jurídico afectado por la sanción se han identificado sus tipos, con el análisis correlativo de las competencias de los órganos públicos que las imponen. En el caso ecuatoriano, las sanciones tributarias operan tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional penal, que, si bien denota un reparto del ejercicio de las funciones sancionatorias, son expresiones de la unidad del derecho punitivo.

Se ha definido que las infracciones se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias; los primeros operan en el terreno jurisdiccional penal y se atribuyen a las acciones u omisiones cometidas con dolo, que, por lo mismo, suponen mayor gravedad, connotándose una responsabilidad subjetiva; y, las segundas y terceras, en el ámbito administrativo, que se configuran simplemente por el no acatamiento de la normativa legal adjetiva, en el un caso, y por la inobservancia de normas reglamentarias y de disposiciones administrativas de obligatoriedad general, en el otro, que trasluce estrictamente una responsabilidad objetiva.

La graduación de las infracciones en virtud de la gravedad del hecho punible también se aplica en el régimen de sanciones; de allí la imbricación con los bienes jurídicos afectados. En el caso ecuatoriano, las sanciones pecuniarias y las privativas de derechos atinentes a la propiedad y al ejercicio de actividades económicas, que devienen del cometimiento de contravenciones y faltas reglamentarias, operan en sede administrativa, dentro del despliegue de la facultad sancionadora de la administración tributaria, estando proscrita la imposición, en esta vía, de sanciones privativas de la libertad. En el ámbito jurisdiccional penal son susceptibles de aplicación sanciones pecuniarias y penas privativas de la libertad, sean estas de prisión o de reclusión, y, en tratándose de esta última, específicamente la de reclusión menor ordinaria, resultantes de la perpetración del delito de defraudación, en el que convergen elementos como el dolo, la voluntad y conciencia; sanciones igualmente moduladas por la concurrencia de circunstancias agravantes, atenuantes o eximentes.

Las sanciones se extinguen por muerte del infractor y por prescripción. En consecuencia, no opera la transmisión, en el caso de personas naturales, a sus herederos. En la prescripción cabe también la suspensión por la citación con el auto de pago.

Los principios que rigen en el sistema punitivo en general son también aplicables al régimen sancionatorio tributario, reafirmando el criterio de la unidad del ordenamiento punitivo del Estado. La realización de la justicia es una máxima que conmina y compromete tanto a las autoridades jurisdiccionales como administrativas, a la imperiosa observancia de los derechos y garantías de toda persona reconocidos constitucionalmente, que en el caso analizado comporta particularmente a los imputables por infracciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

Álvarez Echagüe, Juan Manuel, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2004.

Aneiros Pereira, Jaime, *Las sanciones tributarias*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.

Banauloche Pérez-Roldán, Julio, *Guía práctica de sanciones tributarias*, Madrid, Gráficas Muriel, 2005.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, R.O.-S. 303: 19 de octubre de 2010.

Código Tributario Ecuatoriano, codificación 2005-009 R.O.-S. 38: 14 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador 2008, R.O. 449: 20 de octubre de 2008.

García de Enterría, Eduardo, “El problema jurídico de las sanciones administrativas”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, No. 10, 1976.

Ley de Régimen Tributario Interno, R.O.-S. 463: 17 de noviembre de 2004.

Martínez Lafuente, Antonio, *La condonación de las sanciones tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Impreso en la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1980.

Martínez Lago, M.A., coord., *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, Valladolid, Lex Nova, 1991.

Pérez Royo, Fernando, “Infracciones y sanciones tributarias”, en *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, Publigráphis, 1996.

Zornoza Pérez, Juan José, y Gabriel Muñoz Martínez, “Infracciones y sanciones tributarias”, en *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, Digiprint Editores E.U., 2007.

Fecha de recepción: 29 de julio de 2011
Fecha de aprobación: 27 de septiembre de 2011