

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

Consecuencias de la configuración constitucional de los límites del *ius puniendi* sobre el régimen de infracciones tributarias

Héctor Eduardo Rangel Urdaneta

Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito, 2022

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

	Reconocimiento de créditos de la obra	
	No comercial	
	Sin obras derivadas	
Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia		

Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Héctor Eduardo Rangel Urdaneta, autor del trabajo intitulado “Consecuencias de la configuración constitucional de los límites del *ius puniendi* sobre el régimen de infracciones tributarias”, 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.

4 de mayo de 2022

Firma: _____

Resumen

El objetivo general del presente trabajo es analizar algunas de las consecuencias más relevantes de la configuración constitucional de los límites del poder punitivo del Estado (*ius puniendi*) sobre el régimen de infracciones tributarias en el contexto ecuatoriano.

Metodológicamente, para tratar el tema objeto de estudio, se dividió el trabajo en cuatro capítulos. El desarrollo de los tres primeros capítulos sirve de marco teórico para tratar en el cuarto capítulo la incidencia (consecuencias) de las limitaciones del poder punitivo del Estado, sobre algunos supuestos y situaciones previamente identificadas cuyo análisis se consideró relevante, por sus implicaciones de orden jurídico y práctico.

Como resultado general de nuestra investigación, se concluye que el régimen de infracciones tributarias que existe actualmente en Ecuador, desarrollado en el COT y en otras leyes tributarias, requiere en varios aspectos relevantes de una profunda revisión, pues algunos de ellos resultan incompatibles con la configuración constitucional de los límites del poder punitivo (*ius puniendi*) y por tanto son inadmisibles en nuestro Estado Constitucional de Derechos y de Justicia.

Esta investigación contribuye a sentar las bases para proponer una reforma del régimen sancionatorio en materia tributaria, que se ajuste a los postulados de la Carta Magna, facilite a la Administración Tributaria el ejercicio de la facultad sancionadora, facilite a los administradores de justicia la aplicación o interpretación de la normativa sancionatoria y facilite a los gobiernos autónomos descentralizados la imposición de las multas por incumplimiento de deberes formales aportando con el fortalecimiento del debate académico en este tema, que todavía se encuentra en incipiente fase de desarrollo.

Palabras claves: poder tributario, infracción tributaria, sanción, contravención, falta reglamentaria, responsabilidad objetiva

Con profundo amor, dedico este trabajo a mi esposa Claudia, a mis hijos Héctor Ignacio y Amanda Sofía, a mi madre Angela del Carmen y a mi padre Roger, quien seguro me observa desde la Tribuna Celestial.

Agradecimientos

Agradezco a mi esposa Claudia por su incondicional apoyo, su paciencia, su comprensión, sus trasnochos y sus desvelos para acompañarme durante las horas de lectura y redacción.

A mis hijos Héctor Ignacio y Amanda Sofía, quienes siempre me animaron a trabajar con alegría, con esfuerzo y con excelencia.

A Rubén Álvarez Altamirano y Andrea Valencia Pantoja, por ayudarme a cristalizar mi objetivo de estudio.

Al Dr. Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, por haber aceptado guiarme en este esfuerzo académico, por compartir su acervo intelectual, por sus valiosos consejos y su asertiva crítica, propia de los grandes maestros.

A todos los profesores de la Maestría de Derecho Tributario, quienes me han permitido madurar y replantearme algunos paradigmas de la ciencia que tanto me apasiona: el derecho tributario.

Tabla de contenidos

Abreviaturas.....	15
Nota metodológica.....	17
Capítulo primero. El <i>ius puniendi</i> en materia tributaria	21
1. Poder tributario vs. <i>ius puniendi</i>	21
2. La facultad sancionadora de la Administración Tributaria: ¿derivación del poder tributario o del <i>ius puniendi</i> ?	26
3. La disciplina que estudia las infracciones tributarias: ¿Derecho penal tributario o Derecho tributario penal?	46
4. Teorías sobre la autonomía del Derecho penal tributario como rama del Derecho	50
4.1. Teoría penalista.....	51
4.2. Teoría administrativista	53
4.3. Teoría tributaria	55
4.4. Teoría ecléctica o mixta.....	56
5. Diferencias entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador	57
6. Identidad ontológica, sustantiva, material o sustancial de los delitos y las infracciones administrativas	61
7. Posiciones doctrinales sobre la modulación de los principios del <i>ius puniendi</i> en el Derecho administrativo sancionador	65
8. El bien jurídico tutelado en el Derecho penal tributario.....	67
Capítulo segundo Límites constitucionales del <i>ius puniendi</i>	73
1. Límites formales	73
1.1. Principio de legalidad y de reserva de ley	74
1.2. Principio de seguridad jurídica	80
2. Límites materiales.....	82
2.1. Principio de mínima intervención del derecho penal	84
2.2. Principio de proporcionalidad.....	87
2.3. Principio de presunción de inocencia	91
2.4. Principio de imparcialidad.....	94
2.5. El principio <i>non bis in idem</i>	99
2.6. El principio <i>in dubio pro reo</i>	102

2.7. La culpabilidad como elemento esencial del ilícito.....	105
Capítulo tercero Las infracciones tributarias.....	109
1. Clasificación de las infracciones tributarias en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.....	109
2. El delito tributario.....	114
3. Las contravenciones.....	121
4. Las faltas reglamentarias	125
5. La responsabilidad subjetiva en el delito tributario.....	127
6. La responsabilidad objetiva en los supuestos de contravenciones y faltas reglamentarias.....	129
7. Los deberes formales como presupuestos de hecho de las contravenciones y faltas reglamentarias.....	132
Capítulo cuarto Consecuencias de la configuración constitucional de los límites del <i>ius puniendi</i> sobre el régimen de infracciones tributarias	135
1. Limitaciones de la facultad normativa de la Administración Tributaria para establecer criterios de proporcionalidad mediante actos de rango sublegal.....	135
2. Limitaciones de los gobiernos seccionales respecto a la creación de infracciones y sanciones tributarias	139
3. Dificultad de los gobiernos autónomos descentralizados para aplicar de manera directa el régimen de infracciones establecido en el Código Orgánico Tributario: necesidad de una urgente reforma	143
4. Aplicación retroactiva de la norma sancionatoria más benigna o menos rigurosa	154
5. Primacía de la presunción de inocencia frente a la presunción de legitimidad de los actos administrativos en el caso de procedimientos administrativos sancionatorios. La carga de la prueba	158
6. Aplicación de la interpretación más favorable a la persona infractora en caso de dudas	162
Conclusiones.....	169
Recomendaciones	173
Bibliografía.....	175

Tablas

Tabla 1. JLDT relacionadas con temas sancionatorios en materia tributaria.....	32
Tabla 2. Conclusiones de las JLDT de 1962 y de las JLHDET de 1966.....	34
Tabla 3. Principios del régimen tributario en las CRE de 1967, 1979, 1998 y 2008.....	40
Tabla 4. Cuadro resumen de los principios tributarios contenidos en la CRE de 1967, 1979, 1998 y 2008.....	41
Tabla 5. Clasificación de las infracciones tributarias en el COT antes y después de la entrada en vigencia del COIP en el año 2014.....	112

Abreviaturas

AN	Asamblea Nacional
AT	Administración Tributaria
ATN	Administración Tributaria Nacional
CADH	Convención Americana sobre Derechos Humanos
CCE	Corte Constitucional del Ecuador
COA	Código Orgánico Administrativo
COGEP	Código Orgánico General de Procesos
COIP	Código Orgánico Integral Penal
COOTAD	Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización
COPCI	Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones
COT	Código Orgánico Tributario
CRE	Constitución de la República del Ecuador
GAD	Gobierno Autónomo Descentralizado
ILADT	Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario
JLDT	Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario
JLHDET	Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios
LRTI	Ley de Régimen Tributario Interno
MCTAL	Modelo de Código Tributario para América Latina
MCTCIAT	Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015)
RBU	Remuneraciones básicas unificadas del trabajador
RUC	Registro Único de Contribuyentes
SRI	Servicio de Rentas Internas

Nota metodológica

Por la necesaria referencia al contenido de normas de distinta jerarquía, prevenimos al lector que, por una cuestión de estilo y de facilitar la lectura, en vez de mencionar, como normalmente se hace, el artículo, el numeral y en algunos casos el literal de forma completa, por ejemplo: el artículo 76, numeral 7, literal b) de la Constitución de la República, se abreviará de la siguiente forma: el artículo 76.2.b de la Constitución de la República, de manera que el orden supone siempre la referencia primero al artículo, luego al numeral y por último, al literal. Así, el *artículo* se convierte y se utiliza en el presente trabajo como referencia normativa, lo cual simplifica el uso de tales expresiones y su aplicación en la redacción de artículos académicos se ha generalizado.

De igual manera, para referirnos a varios numerales de un mismo artículo, cuando sea necesario, en vez de utilizar expresiones similares o equivalentes, como, por ejemplo: según indican los numerales 3, 4 y 5 del artículo 96 del Código Orgánico Tributario, se expresará bajo la siguiente forma: según indican los artículos 96.3, 96.4 y 96.5 del Código Orgánico Tributario.

Sólo cuando el autor considere que el uso abreviado podría hacer incurrir al lector en alguna confusión, se acudirá a la referencia tradicional ya que, por una técnica utilizada con cierta frecuencia por el legislador ecuatoriano, para no modificar la numeración original de los artículos, introduce normas con la misma numeración, pero añadiendo para su distinción un número adicional, independiente de los numerales que pueda tener el artículo. Para ilustrar lo expuesto, en diciembre de 2019, con motivo de una reforma el legislador, introdujo después del artículo 30 del Código Orgánico Tributario vigente, el artículo 30.1 que señala los derechos del contribuyente y este artículo 30.1 tiene 15 numerales. En casos así, para evitar confusiones, se acudirá a la forma tradicional.

En general, la denominación de los instrumentos legales también se muestra abreviada, por lo que, en caso de dudas, el lector puede consultar en el apartado de abreviaturas, al inicio de este trabajo. Por otra parte, se advierte al lector que, al introducir el enlace para consultar la bibliografía disponible en páginas web, se deberá omitir el *punto final* colocado al final de la referencia, el cual se ha añadido por exigencias de naturaleza metodológica.

Introducción

El poder punitivo o *ius puniendi* constituye una de las manifestaciones del poder público más importantes del Estado, que lo legitima para reprimir y castigar los comportamientos tipificados como delitos, ilícitos o infracciones. Las limitaciones al ejercicio del *ius puniendi*, lo mismo que las limitaciones al ejercicio del poder tributario, en la actualidad se encuentran consagradas en las Constituciones, y los institutos jurídicos y principios que lo informan han sido especialmente desarrollados desde hace varias décadas por el derecho penal.

En este orden de ideas, el presente trabajo de investigación aborda algunas de las consecuencias más relevantes de la configuración constitucional de los límites del poder punitivo del Estado (*ius puniendi*) sobre el régimen de infracciones tributarias, teniendo especialmente en cuenta el contexto ecuatoriano.

La temática objeto de estudio se dividió en cuatro capítulos.

En el primero se trata sobre el *ius puniendi* en materia tributaria. Se inicia delimitando los contenidos del *poder tributario* y del *poder punitivo* y se analiza pormenorizadamente si la facultad sancionadora de la AT constituye una derivación del uno o del otro. Se examina si puede construirse desde la autonomía sustantiva del derecho tributario una teoría sustantiva del derecho penal tributario, considerando el autor que ello no es posible. No obstante, se pasa revista a las distintas corrientes doctrinales que existen sobre la autonomía del derecho penal tributario como rama del Derecho. Se analizan distintos enfoques que reflejan las diferencias y semejanzas entre el derecho penal tributario y el derecho administrativo sancionador, lo que conlleva a la revisión de algunas de las posiciones doctrinales sobre la modulación de los principios del *ius puniendi* en el derecho administrativo sancionador.

En el segundo capítulo, se estudian los límites constitucionales formales y materiales del *ius puniendi*, con apoyo de doctrina nacional e internacional y considerando en varios casos el enfoque de sentencias emitidas por la CCE. Se abordan los principios de legalidad y de reserva de ley, de seguridad jurídica, de mínima intervención del derecho penal, proporcionalidad, presunción de inocencia, imparcialidad, del “*non bis in idem*” y del “*in dubio pro reo*”.

En el tercer capítulo se aborda desde una perspectiva general lo relativo a las infracciones tributarias. El autor distingue y separa el tratamiento de los *delitos* con el de las *infracciones tributarias*, categoría en la que se consideran comprendidas las contravenciones y las faltas reglamentarias. Así, los delitos constituyen una categoría cuya regulación queda reservada para el derecho penal en sentido estricto, mientras que las infracciones tributarias pueden ser abordadas desde los principios del derecho penal, admitiendo ciertas modulaciones. Se aborda el tratamiento del régimen de responsabilidad objetiva, del cual se demarca y se aparta el autor para sostener la necesidad de incorporar en la regulación un régimen subjetivo que reconozca la culpa y, por tanto, la existencia de eximentes de responsabilidad. Se analizan los deberes formales como presupuestos de hecho de las infracciones tributarias, así como la utilidad de la distinción entre contravenciones y faltas reglamentarias.

En el cuarto capítulo, se examina con enfoque crítico las consecuencias de los límites constitucionales del *ius puniendi* sobre ciertos aspectos medulares como: la facultad normativa de la AT para establecer criterios de proporcionalidad mediante actos de rango sublegal; las limitaciones de los gobiernos subnacionales respecto a la creación de infracciones y sanciones tributarias y la dificultad que tienen para aplicar de manera directa el régimen de infracciones establecido en el COT; la aplicación retroactiva de la norma sancionatoria más benigna o menos rigurosa; la primacía de la presunción de inocencia frente a la presunción de legitimidad de los actos administrativos y la aplicación de la interpretación más favorable a la persona infractora en caso de dudas. Se trata de ofrecer una perspectiva práctica sobre algunos de los problemas planteados y, en algunos casos, se proponen también algunas soluciones factibles. Por último, se exponen las conclusiones y recomendaciones del trabajo.

El lector encontrará que la bibliografía utilizada para esta investigación está formada en su totalidad por trabajos académicos especializados, la cual en su mayor parte se encuentra disponible en forma digital, por lo que además de acceder al contenido de las referencias de forma directa, podrá profundizar -así lo espero- sobre cada uno de los aspectos tratados. Se recuerda que, al introducir el enlace para consultar la bibliografía disponible en páginas web, se deberá omitir el *punto final* colocado al final de la referencia, el cual se ha añadido por exigencias de naturaleza metodológica.

Capítulo primero

El *ius puniendi* en materia tributaria

1. Poder tributario vs. *ius puniendi*

El concepto de *poder tributario* -siguiendo a Plazas Vega- se entiende como “la facultad de crear tributos, cuyo ejercicio, por regla general le corresponde a la rama legislativa del poder público”.¹

De acuerdo a Mogrovejo “El poder tributario es un atributo que dimana de la esencia del poder público del Estado, por el cual tiene la capacidad jurídica para imponer tributos a sus administrados”.²

Es importante anotar, como advierte Mogrovejo, que “Los aportes doctrinarios referentes a esta cualidad del Estado muestran la utilización de distintas denominaciones, inclinándose unos por el empleo del término poder tributario, en tanto que otros por el de potestad tributaria”.³

Por su parte, Troya Jaramillo al referirse a esta prerrogativa del Estado de crear tributos, se decanta por el uso de la expresión *potestad* en vez utilizar el vocablo *poder*. En tal sentido, el mencionado autor -citado por Mogrovejo- define *potestad tributaria* como aquella “facultad o atribución jurídica que en forma abstracta, permanente, irrenunciable, y que en principio indelegable y legal, posee el Estado para establecer contribuciones para atender las obras y servicios públicos”.⁴

En cambio, para Plazas Vega *potestad tributaria* es la “facultad de reglamentar las leyes que crean los tributos y, como tal, reside en la rama ejecutiva del poder público cuya función primordial es precisamente la de hacer cumplir la ley”.⁵

Apunta Mogrovejo que los autores Pérez de Ayala y González García reconocen:

el uso indiscriminado dado a las expresiones poder y potestad; no obstante, prefieren la utilización del término potestad, por dos consideraciones, la primera porque destaca el carácter subjetivo del concepto frente a la potestad-posición de los poderes públicos y la

¹ Mauricio Plazas Vega, “Potestad, competencia y función tributarias: una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos”, en *Tratado de derecho tributario* (Lima: Palestra, 2003), 179.

² Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador* (Quito: UASB / CEN, 2011), 13, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2104/1/SM97-Mogrovejo-El%20poder%20tributario%20municipal.pdf>.

³ *Ibíd.*, 13.

⁴ *Ibíd.*, 14.

⁵ Plazas Vega, “Potestad, competencia y función tributarias”, 180.

segunda, porque asumen el uso de la terminología que ha sido empleada de manera habitual por la doctrina más autorizada, particularmente la italiana.⁶

Según Plazas Vega, la “doctrina mayoritaria actual”⁷ sigue la noción de *poder tributario* señalada al inicio de este apartado.

Recapitulando, si bien en la doctrina se encuentran autores que con justificados argumentos utilizan la expresión *poder tributario* y otros *potestad tributaria* para referirse a la misma prerrogativa que tiene el Estado para crear, modificar o extinguir tributos, compartimos el uso de la primera expresión (poder tributario) para distinguir la atribución que tiene el Estado para crear, modificar y/o extinguir los tributos -lo cual es connatural o inherente al órgano competente para dictar la ley-, de aquella atribución que autoriza al representante o titular de la función ejecutiva para reglamentar la ley (potestad tributaria), que en Ecuador, recae en el Presidente de la República.

Nuestro argumento para adherir a esa posición es el siguiente: el segundo inciso del artículo 1 de la CRE expresa que “La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución”. De manera que, desde el momento en que la creación, modificación y extinción de tributos se encuentra reservada al órgano en el cual reside la representación del pueblo -la AN en el caso ecuatoriano-, esa prerrogativa se convierte en manifestación de un verdadero *poder*, aclarando -en el sentido que expresa Plazas Vega- que no se trata del *poder* entendido bajo la acepción que tuvo en el siglo XIX o principios del siglo XX y que significaba una relación entre súbdito y soberano, esto es, una relación de subordinación, por el contrario, se trata de un *poder* que encuentra sus límites en el imperio de la ley⁸ y en las reglas previstas en la Constitución.

En otro orden de ideas, respecto al denominado *ius puniendi* o potestad punitiva del Estado, el autor Javier Merlano ofrece la siguiente definición:

La potestad punitiva del Estado podemos entenderla como un poder de naturaleza política dirigido intencionalmente a sancionar conductas tipificadas como delitos, contravenciones o infracciones administrativas, cuya titularidad corresponde al Estado en defensa de la sociedad [...], que se contiene y racionaliza a través del derecho penal y del derecho administrativo sancionador.⁹

⁶ Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, 13.

⁷ Plazas Vega, “Potestad, competencia y función tributarias”, 179.

⁸ *Ibíd.*

⁹ Javier Enrique, Merlano Sierra. *Aspectos Generales de la Potestad Punitiva del Estado: La Identidad Sustancial entre Delitos e Infracciones Administrativas y la Aplicación Analógica de la Ley.*

Sobre el particular, afirma Mogrovejo que “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”.¹⁰

Al respecto, Weffe señala que “el *ius puniendi* no es otra cosa que el derecho a la represión externa del comportamiento humano lesivo del interés del grupo”.¹¹ El mismo autor, al referirse a la concepción del *ius puniendi* que tenía el Marqués de Beccaría, cuyo pensamiento por su famosa obra “De los Delitos y la Penas” tuvo una significativa influencia en la construcción de los principios que inspiraron la dogmática penal moderna, comenta que:

Beccaría concibe al llamado por la dogmática penal clásica *ius puniendi* como aquella porción del poder del Estado que cede cada uno de los integrantes del grupo social -en el sentido de Rousseau- con el propósito de que aquél protegiese a cada uno de los individuos de la transgresión de la paz del grupo por parte de alguno de sus individuos, o incluso de agentes extraños. De esta idea, Beccaría extrae el llamado principio de mínima intervención como característico del Derecho Penal, con fundamento en que la actuación del poder punitivo del Estado, como poder delegado y contingente, debe utilizarse sólo en caso de extrema necesidad, pues todo lo demás es abuso y no justicia; es hecho, no ya derecho.¹²

Por su parte, Fernández Carrasquilla -citado por Weffe- afirma a que el *ius puniendi* “se refiere a la facultad o potestad que el Estado tiene para castigar el crimen, si ella es o no un derecho y en qué sentido; cuál sería su fundamento, etc”.¹³

Hasta aquí, se puede afirmar que el poder tributario y el *ius puniendi* coinciden en ser manifestaciones del poder público que dimanan del Estado, pero que tienen objetos o contenidos distintos. En el primer caso, se circunscribe a la prerrogativa que tiene el Estado para crear, modificar o extinguir tributos y en el segundo, se trata de la potestad que el Estado tiene para castigar o reprimir las conductas o comportamientos ilícitos.

En nuestro ordenamiento constitucional, ambas manifestaciones del poder se encuentran, en nuestra opinión, claramente diferenciadas en los artículos 132.2 y 132.3,

(Barranquilla: Editorial Corporación Universidad de la Costa, 2017), 22. <https://repositorio.cuc.edu.co/handle/11323/1174>.

¹⁰ Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, *Foro Revista de Derecho*, n.º 15 (2011): 21, <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/394>

¹¹ Carlos E. Weffe H, “El poder sancionador tributario de los municipios en Venezuela”, en *Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela* (Caracas: AVDT, 2005), 511, <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-temas-sobre-tributacion-municipal-en-venezuela-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2005/>.

¹² *Ibíd.*

¹³ *Ibíd.*, 514.

estando reservada su regulación a la ley y por tanto a la AN. Los referidos artículos, expresan lo siguiente:

Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:

[...]

2. Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes.

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.¹⁴

Como se puede apreciar en la normativa constitucional en comentario, se trata de dos materias objeto de reserva legal, por un lado, la tipificación de las infracciones y las sanciones y por el otro, el establecimiento de los tributos. La diferencia entre el contenido del *ius puniendi* y del poder tributario, luce más clara, si se tiene en cuenta el contenido de los artículos 76.3 y 301 de la CRE que establecen lo siguiente:

Art. 76.3.- Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley.¹⁵

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.¹⁶

Los artículos citados dan cuenta de que, un asunto es crear, modificar y extinguir los tributos y otro diferente es tipificar las infracciones que conllevan una sanción, incluso aunque tales infracciones se traduzcan en supuestos de hecho que comportan la imposición de sanciones por incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios.

Visto así, se podría afirmar que el régimen de las infracciones tributarias no forma parte del *poder tributario* sino del *ius puniendi* pues las infracciones tendrían por objeto -en un sentido amplio- castigar las conductas o comportamientos ilícitos de los contribuyentes respecto a sus obligaciones y deberes tributarios, de modo que dicho régimen no guarda relación con la prerrogativa inherente al Estado para la creación,

¹⁴ Ecuador, *Constitución de la República*, art. 132.

¹⁵ *Ibíd.*, art. 76.

¹⁶ *Ibíd.*, art. 301.

modificación o extinción de los tributos, que constituye precisamente el ámbito o contenido del *poder tributario*.

Ahora bien, la delimitación antes realizada no es de aceptación general. Autorizada doctrina considera que el régimen de las infracciones tributarias está comprendido dentro del ámbito o contenido del poder tributario, partiendo de la autonomía de la disciplina, es decir, de la autonomía del derecho tributario. Sobre estos aspectos se tratará más adelante.

No obstante, es oportuno y conveniente comprender la importancia de asumir si el régimen de infracciones forma parte del poder tributario o del *ius puniendi*, ya que esta consideración comporta una consecuencia trascendental sobre los límites en la configuración del régimen tributario de los niveles de gobierno distintos al poder central, lo que, por supuesto, resulta de significativo interés para el desarrollo de este trabajo.

En efecto, si se admite que el régimen de infracciones tributarias es parte del poder tributario, entonces todos los niveles del gobierno que tengan *poder tributario originario* entendido como aquel que asigna directamente la Constitución a favor de ciertos niveles de gobiernos, como los GAD municipales, los cuales a tenor de lo establecido en el artículo 264.5 de la CRE, tienen *competencia exclusiva* para “crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”, habría que aceptar que los municipios tienen también la atribución para regular en sus ordenanzas en las que creen o modifiquen tasas o contribuciones especiales de mejoras, las infracciones y las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones y deberes de los sujetos pasivos frente a tales categorías tributarias.

Por el contrario, si se admite que el régimen de infracciones tributarias constituye una manifestación del *ius puniendi*, de tal manera que no existan motivos para fracturar las instituciones y los principios que lo informan, lo que resulta distinto a matizar o modular algunos de esos principios en otras áreas del derecho ajenas del derecho penal donde tales instituciones y principios por naturaleza aplican de manera estricta, entonces cabe concluir que el establecimiento de las infracciones es una materia exclusivamente reservada al legislador nacional, esto es, a la AN y por lo tanto, los GAD municipales no tendrían competencia para establecer infracciones a pesar de su facultad -constitucional- de establecer tasas y contribuciones especiales de mejora, que representan dos de las especies del género *tributo*, si se tiene en cuenta su clasificación tripartita en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En la doctrina patria, para Mogrovejo resulta claro que, con fundamento en el artículo 76.3 constitucional sería contrario “establecer sanciones de impuestos, tasas y contribuciones especiales mediante la expedición de ordenanzas, sean provinciales, municipales o metropolitanas”.¹⁷ Me adhiero a la postura del autor, ya que efectivamente, si se tiene como punto de partida la CRE, se puede sostener que el poder tributario no comprende la tipificación de las infracciones tributarias, es decir, los principios y las instituciones que informan el derecho tributario y que justifican su autonomía dogmática y conceptual, no son los que deben informar el diseño y la configuración de las infracciones e ilícitos tributarios, siendo, en tal virtud, irrelevante si coexisten (tributos e infracciones tributarias) en un mismo instrumento legal.

Abonando a esta línea conceptual, Troya Jaramillo afirma que “Las prestaciones tributarias no tienen carácter sancionatorio. Sirven para obtener recursos públicos”,¹⁸ por tanto, no cabe confundir el ámbito y alcance del poder tributario, lo cual, de suyo, encarna su propia complejidad con el alcance y contenido del *ius puniendi*.

A título de conclusión, se puede afirmar que una cosa es el poder tributario y otra distinta es el denominado *ius puniendi* o poder punitivo del Estado y que si bien, ambas manifestaciones del poder público convergen y se relacionan, resultan excluyentes entre sí. Sobre este particular se profundiza en el siguiente apartado, siendo pertinente señalar que un sector importante de la doctrina sostiene una posición diferente.

2. La facultad sancionadora de la Administración Tributaria: ¿derivación del poder tributario o del *ius puniendi*?

En el apartado anterior se han expuesto las razones por las cuales se considera que el régimen de infracciones tributarias no forma parte del poder tributario. Pero de igual forma, se indica que esa postura no es de aceptación general. Por consiguiente, en este acápite se profundiza en las razones por las cuales una corriente de pensamiento - científicamente y académicamente calificada- estima o piensa que la denominada *facultad sancionadora* de la AT constituye una derivación del poder tributario y otra -a la cual adherimos- que sostiene que dicha facultad sancionadora deriva del *ius puniendi*.

¹⁷ Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria”, 36.

¹⁸ José Vicente Troya Jaramillo, *Lecciones de Derecho Tributario: con las últimas reformas* (Quito: Ediciones Fausto Reinoso, 2015), 18.

Antes de adentrarnos en el análisis, es necesario formular un par de notas aclaratorias importantes:

En primer lugar, la facultad sancionadora de la Administración Pública en general y de la tributaria en particular, no comporta bajo ningún concepto que la administración pueda establecer infracciones tributarias, en el sentido de crearlas mediante acto normativo. De acuerdo con el orden constitucional ecuatoriano, la tipificación de las infracciones (penales o administrativas) constituye una materia reservada a la ley, específicamente a la AN, como se deduce de la lectura concatenada de los artículos 132.2 y 76.3 de la CRE. La facultad sancionadora, por tanto, supone que la AT puede imponer a los contribuyentes y los sujetos pasivos las sanciones por el cometimiento de infracciones que no comportan penas privativas de libertad y que previamente se encuentran establecidas (tipificadas) en la ley, con la consecuente posibilidad de exigir su cobro.

En segundo lugar, en una acepción amplia de la expresión *infracción* se entiende -válidamente- que el vocablo comprende tanto los *ilícitos tributarios* que son sancionados con penas privativas de libertad y que son juzgados por los órganos de la Función Judicial, como aquellos que son sancionados dentro de la esfera administrativa por la autoridad competente de la Administración, previa sustanciación de un procedimiento administrativo, pero que en ningún caso comportan penas privativas de libertad sino de otra naturaleza, generalmente pecuniarias como multas u otras como: clausura del establecimiento, suspensión de actividades, cancelación de permisos, etc. Esta acepción se justifica, si se tiene en cuenta que el contenido del artículo 76.3 constitucional, expresa que nadie podrá ser sancionado por una conducta que no se encuentre previamente tipificada en la ley como “*infracción penal, administrativa o de otra naturaleza*”.

Para efectos de este trabajo de investigación y con fines académicos, se distinguen las *infracciones tributarias* de los *delitos tributarios*, entendiendo comprendida cada una de esas categorías dentro de un concepto más amplio de *ilícito tributario* o *ilícito fiscal*. Es importante prevenir al lector, que el presente trabajo de investigación se centra en las incidencias de los límites del *ius puniendi* sobre el régimen de las *infracciones tributarias* en la acepción que se acota a continuación, de manera que no se profundiza en el estudio de esas incidencias respecto al *delito tributario*.

Se consideran *delitos tributarios*, aquellas conductas ilícitas tipificadas en el COIP, que son juzgadas por los órganos competentes de la Función Judicial y que conllevan como sanción principal una pena privativa de libertad. En cambio, se considera

infracción tributaria -siguiendo la definición del artículo 314 del COT- aquella “acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”¹⁹, que no comporte la privación de libertad, la cual puede imponer la autoridad administrativa previa sustanciación del procedimiento administrativo correspondiente. En un sentido más amplio, la referencia al término *ilícito tributario* o *ilícito fiscal* comprende tanto al *delito tributario* como a la *infracción tributaria*, en una relación de género a especie.

Realizadas las anteriores notas aclaratorias y recapitulando, en este acápite se examina si la facultad sancionadora de la AT constituye una derivación del poder tributario o del *ius puniendi*. Se recuerda que el poder tributario supone la prerrogativa a favor del Estado de crear, modificar o extinguir tributos y el *ius puniendi* en general, comporta la posibilidad de castigar las infracciones de las obligaciones y los deberes tributarios de los contribuyentes.

Se trata de un problema que comporta serias implicaciones, entre ellas, la posibilidad de que un determinado nivel de gobierno pueda configurar el régimen de infracciones de los tributos cuya regulación o establecimiento le corresponde y en cuanto al diseño y estructura de las infracciones, la determinación de cuáles son los principios e instituciones que deben informar la descripción del hecho típico y la sanción.

La solución propuesta al problema planteado parece depender del ordenamiento positivo (constitucional y legal) de cada país, siendo ésta la variable que en mayor o menor grado condiciona la posición que adoptan los distintos autores que examinan el tema. Por tanto, se puede advertir que existen quienes sostienen que la facultad sancionadora de la AT representa una derivación del poder tributario, así como hay quienes sostienen que dicha facultad constituye una manifestación del *ius puniendi* del Estado aplicada al ámbito tributario. Respecto a esta última corriente de pensamiento, se pueden identificar algunos autores que argumentan que los principios que informan el *ius puniendi* deben aplicarse con igual rigor en el ámbito de las infracciones administrativas que en el derecho penal y otros que explican que, si bien tales principios también informan el régimen de las infracciones administrativas, dichos postulados habrán de modularse en atención a ciertas circunstancias que -según consideran- así lo justifican.

La propuesta para abordar el análisis en la presente oportunidad se aparta un poco del esquema tradicional de revisar la postura individual de diversos autores. En efecto, si

¹⁹ COT, art. 314.

bien es cierto que reconocidos autores y tratadistas han puesto su propio empeño y esfuerzo en sostener con rigor científico los fundamentos de una determinada postura, sin dejar de reconocer y aplaudir los méritos que esa labor tiene para nuestra disciplina, siendo esa labor lo que ha enriquecido y permitido la evolución del derecho tributario, se propone partir para el análisis desde un enfoque más colectivo que individual, un enfoque cuyas ideas gocen de cierta aceptación y validez general en atención al proceso de generación de sus premisas y que adicionalmente resulte representativo del pensamiento de la comunidad científico/académica en un momento y contexto histórico concreto, bajo la convicción de que ello abonará y facilitará la comprensión del tratamiento de algunas de las instituciones cuyo estudio sobre las infracciones tributarias se examinan en esta investigación. Se trata de las conclusiones y recomendaciones formuladas en las JLDT.²⁰

Las JLDT comenzaron a celebrarse en enero de 1956 en Uruguay y se siguen realizando hoy en día. En primer lugar, se trata de un espacio que convoca a juristas, profesores y académicos de los diferentes países de la región que estudian las instituciones del derecho tributario desde las particularidades de su propio ordenamiento jurídico positivo, confrontándolas luego con los postulados y principios que deberían informar esas instituciones desde el rigor científico inherente a la Academia. Desde entonces, se han ido afinando las metodologías para abordar y exponer los temas, someter a la consideración y al debate de los participantes los distintos tópicos expuestos y discutidos para finalmente, adoptar con el mayor grado de consenso posible las conclusiones correspondientes.

El pensamiento contenido en muchas de las obras que consultan hoy día las jóvenes -y no tan jóvenes- generaciones de tributaristas, cuya autoría corresponde a los notables juristas y académicos que con sus obras han dejado un legado y un referente de consulta obligatoria para nuestra formación, son producto de los aportes que ellos mismos hicieron o recibieron de aquellas reflexiones, discusiones y debates que conjugaban una representación del quehacer académico y profesional tributario latinoamericano.

Estos espacios fueron y siguen siendo hoy día una de las formas de transmisión e intercambio de conocimiento intercontinental. Como una de las innumerables evidencias de este intercambio de conocimiento, resulta pertinente rescatar algunos extractos del

²⁰ Otros autores han utilizado también esta forma de análisis. Ver al respecto el trabajo de Aurora Moreno de Rivas citado en la bibliografía sobre “La Infracción Tributaria”, en Comentarios al Código Orgánico Tributario (Caracas: AVDT, 1994).

discurso pronunciado por Sainz de Bujanda con motivo de las I JLHDET, que por las limitaciones connaturales a las que se sujeta esta investigación no puedo citar en su totalidad -aunque no falte el ánimo para ello-. El referido maestro, en la intervención oral que hiciera en aquel evento, expresó lo siguiente:

Estamos celebrando hoy, en este apacible y acogedor lugar, donde todo invita al diálogo sosegado, la primera sesión de trabajo de las I Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales. En mi circunstancia personal tienen, sin embargo, inevitable y venturosamente, el carácter de una prolongación de trabajos iniciados, hace muy pocas semanas, con otros queridos y admirados colegas de la otra orilla atlántica. Acaban de dar fin, en la capital mexicana, los actos conmemorativos del trigésimo aniversario de la fundación del Tribunal Fiscal de la Federación, en los que, merced a la generosidad de aquel país tan entrañable, he tenido el alto honor de participar [...] No olvidaré nunca las cordiales y, para mí, extremadamente provechosas conversaciones que en torno a los temas centrales del Derecho financiero he tenido la oportunidad de mantener con el licenciado Carlos del Río Rodríguez, presidente del Tribunal, y con todos los ilustres magistrados [...] Tengo, sin embargo, que hacer constar que mi estancia en México no me permitió sólo conocer a los colegas de aquel país, sino también a algunos especialistas eminentes de otras naciones americanas de lengua española. El Tribunal Fiscal tuvo el acierto de invitar a los profesores Dino Jarach y Eduardo Riofrio Villagómez, de las Universidades de Buenos Aires y de Quito, respectivamente, y a Carlos M^a Giuliani Fonrouge, que si no regenta oficialmente ninguna Cátedra es, sin embargo, maestro indiscutido de Derecho financiero por su obra, bien conocida, y por su valiosa participación en la redacción de Anteproyectos legislativos en la esfera de la codificación tributaria. Formóse así un grupo de estudiosos iberoamericanos de nuestra disciplina, en el que la presencia de Cesare Cosciani, titular de una Cátedra de Hacienda pública en la Facultad de Derecho de la Universidad de Roma, no fue nota discordante, ya que el admirado colega italiano, amigo de muchos años, está embebido de cultura hispánica, ama la lengua española -que conoce a fondo- y ha pasado largas temporadas, para estudiar su economía, en países americanos que hablan nuestro idioma. [...] Pero no fue tan sólo la procedencia de los conferenciantes, y el marco en que las reuniones se desarrollaron, lo que permite ver en ellas un preludio de las que ahora celebramos. Tan importante como todo aquello fue, en mi sentir, la circunstancia de que en la mesa de conferencias del Tribunal fiscal uno de los invitados de más valía -innovador egregio, en años que empiezan ya a ser lejanos, de los estudios tributarios en tierra argentina- se sentara para hablarnos precisamente del ilícito tributario y de su naturaleza. Este fue, en efecto, el objeto de la excelente disertación del profesor Jarach, cuyas aceradas y escuetas palabras, cargadas siempre de profundo sentido jurídico, quedaron indeleblemente grabadas en mi espíritu, y que aún hoy, al levantarme a hablar del mismo tema del que él se ocupó, siento que han de venir en mi auxilio para que mi pensamiento, muy próximo al suyo, no se extravíe en los difíciles vericuetos por los que ha de discurrir [...].²¹

²¹ Fernando Sáinz de Bujanda, "En torno al concepto y el contenido del Derecho penal tributario: texto de la intervención en las I Jornadas luso-hispano-americanas de estudios financieros y fiscales y texto de sus Conclusiones", *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, (Madrid: Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, 1968), 86-88, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2784513>.

El testimonio antes citado, revela y pone en evidencia la importancia que estos encuentros de carácter técnico-académico han tenido en el desarrollo y evolución del derecho tributario como disciplina, especialmente en América Latina.

En este orden de ideas, en lo relativo al desarrollo del Título III del MCTAL OEA/BID de 1968 -que constituye uno de los antecedentes más próximos y directos de la Codificación Tributaria en Ecuador que tuvo lugar en 1975- y que se refiere a las “Infracciones y Sanciones”, se explica que “el proyecto toma en esta materia una orientación doctrinaria definida, coincidente con las ideas dominantes en América Latina manifestadas de forma orgánica en las III JLDT celebradas en San Pablo”.²²

Merece la pena destacar que, como resultado de las VI JLDT, celebradas en Punta del Este (Uruguay) en 1970, se declaró lo siguiente:

A) El modelo del Código Tributario para América Latina, elaborado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, constituye un instrumento de alto valor científico a los fines del cumplimiento de la recomendación aprobada en las Jornadas de México de 1958, en el sentido de codificar en forma sistemática y ordenada los principios generales del derecho tributario, incluyendo normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos. Esta circunstancia ha quedado evidenciada en los Códigos Tributarios promulgados por Bolivia y Perú y en los proyectos preparados por Costa Rica, Guatemala, Honduras y Uruguay.

B) Las soluciones contenidas en el Modelo recogen la doctrina latinoamericana de derecho tributario elaborada a lo largo de las Jornadas de nuestro Instituto y que puede resumirse en una amplia consagración de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria.²³

Huelga decir que las conclusiones adoptadas en las Jornadas no constituyen una verdad irrefutable o incuestionable, ni constituyen paradigmas que no admiten objeciones, ni comportan premisas que no puedan someterse al escrutinio de cualquier análisis crítico. Pero son, eso sí, una referencia válida en términos científicos y una valiosa fuente de conocimiento, habida cuenta de que tales conclusiones son la muestra de un mínimo de consenso que recoge el pensamiento doctrinario de una región, ya que debe ser ardua y escabrosa la tarea de conjugar en unas pocas pero importantes afirmaciones,

²² Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario* (Washington, D.C.: Secretaría General Organización de Estados Americanos, 1968), 52, https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf

²³ Sindicatura Municipal de Chacao, “De la exención del pago de tasas administrativas a la Corporación Andina de Fomento en Chacao, Doctrina Administrativa”, *Erga Omnes, Revista Jurídica*, n.º 7 (2011): 17, http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/REO_CHACAO/7/REO_CHACAO_2011_7_13-24.pdf.

todas las circunstancias específicas, coyunturales o accidentales que inciden sobre el sistema o régimen tributario de un país, lo cual supone sin duda un ejercicio de abstracción que se realiza en favor de ir avizorando soluciones de carácter más o menos general, que luego puedan ser adaptadas e incorporadas dentro de un determinado ordenamiento jurídico.

Sin perder de vista que en este acápite se trata de explicar si la facultad de sancionar que tiene la AT proviene del poder tributario o del *ius puniendi*, se tienen en cuenta las conclusiones y recomendaciones formuladas en las jornadas de derecho tributario celebradas en el indicado foro académico.

Tabla 1
JLDT relacionadas con temas sancionatorios en materia tributaria

TEMA	JORNADA	PAÍS	FECHA
Tema 1: Autonomía del Derecho Tributario	I JLDT, Montevideo – 1956	Uruguay	01/01/1956
Tema 3: Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias.	III JLDT, San Pablo – 1962	Brasil	01/01/1962
Tema 1 La infracción fiscal: concepto y naturaleza jurídica	I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Curia – Portugal – 1966	Portugal	01/01/1966
Tema 1: Modelo de Código Tributario para América Latina	VI JLDT, Punta del Este – 1970	Uruguay	01/01/1970
Tema 2: Delitos conexos con la infracción tributaria. violaciones de deberes tributarios sancionadas penalmente	V Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Cordoba-España-1972	España	01/01/1972
Tema 2: Infracciones tributarias y sus sanciones	X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Quito – Octubre 1981	Ecuador	01/10/1981
Tema 1: Criminalización De Las Infracciones Tributarias	XIX JLDT, Lisboa – Portugal – 1998	Portugal	01/01/1998
Fuente: ILADT Elaboración propia			

Así las cosas, a mi juicio, se pueden identificar dos grandes bloques o posturas, cuyos anteriores o ulteriores desarrollos por parte de la doctrina encuentra sus propios matices, modulaciones o variantes, según circunstancias específicas que definen el

entorno del país de origen de ese autor, como el modelo de Estado, los valores, principios y normas de la Constitución, la regulación de ciertas instituciones del ordenamiento jurídico positivo, la jurisprudencia y la doctrina nacional, entre otros, que no necesariamente son de orden jurídico, siendo más bien de orden político, social o cultural.

Una primera posición, según la cual se asume que el régimen de infracciones tributarias constituye una manifestación del *poder tributario*, deriva -en mi opinión- de las conclusiones adoptadas en las III JLDT, celebradas en San Pablo (Brasil) en 1962. Se puede afirmar que, las ideas vertidas en tales conclusiones sirven de fundamento a la teoría que trata de justificar o explicar la autonomía del *derecho penal tributario* como rama del derecho, como se argumentará en el acápite relativo a las teorías sobre la autonomía del derecho penal tributario.

La segunda posición, no admite una separación sustantiva entre el régimen de infracciones tributarias y los principios que informan el *ius puniendi*, por lo que, a pesar que se reconoce la necesidad de que existan normas que sancionen el incumplimiento de las obligaciones materiales o formales que puedan ser aplicadas por la AT, tales normas no constituyen una derivación del poder tributario, sino que son una manifestación del *ius puniendi* y por tanto, no se justifica escindir, romper o separar el régimen de las infracciones tributarias de esos principios que informan el poder de castigar del Estado, como el de tipicidad y culpabilidad, por ejemplo. En mi criterio, se puede deducir esta postura, de las conclusiones adoptadas en las JLHDET, evento que tuvo lugar en Portugal en el año 1966.

De igual forma, las teorías “penalista” o “administrativista”, la cuales tratan de encuadrar el *derecho penal tributario* dentro del derecho penal o del derecho administrativo, con sus diversas modulaciones y matizaciones, a mi entender, no son más que derivaciones del *ius puniendi* que se proyectan por una parte, sobre el *poder de policía* (teoría administrativista) que es inherente a las actividades de control que ejerce toda Administración en cualquier parte del mundo sobre una innumerable cantidad de situaciones que forman parte de su ámbito de competencias y que persiguen tutelar y proteger el interés general, como por ejemplo: el control urbano, el control ambiental, el control de tránsito, los controles sanitarios, el control del cumplimiento de obligaciones y deberes tributarios, etc, que habilita por consiguiente a la Administración para imponer sanciones por las contravenciones e infracciones que vulneran esos controles; y por otra, se trata de *ius puniendi* proyectado sobre las conductas ilícitas en que incurren los

ciudadanos y que constituyen transgresiones a los valores jurídicos tutelados por el derecho penal como la vida, la propiedad, la libertad personal, la fe pública, etc.

A continuación, se colocan en contraste las conclusiones adoptadas en ambas Jornadas:

Tabla 2
Conclusiones de las JLDT de 1962 y de las JLHDET de 1966

Conclusiones de las III JLDT, celebradas en San Pablo (Brasil) en 1962	Conclusiones de las JLHDET, Portugal 1966
1. El ilícito tributario y sus sanciones integran el Derecho Tributario.	1. ^a Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen, por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.
2. Los ilícitos tributarios y sus sanciones deberán estar expresamente previstos en la ley tributaria.	2. ^a Existe en el ordenamiento jurídico un repertorio de sanciones que eliminan los efectos nocivos de las infracciones. No refiriéndose a las que tienen por objeto compeler al deudor al cumplimiento de la prestación debida, o del deber omitido, o imponer el pago en beneficio del Fisco acreedor de indemnización por los daños sufridos, estas conclusiones afectan exclusivamente a las sanciones penales destinadas a castigar o a prevenir, especial o genéricamente, la infracción de la norma.
3. Los delitos tributarios requieren necesariamente la existencia de dolo o culpa, pudiendo la ley establecer presunciones al respecto. Las penas correspondientes se fijarán atendiendo primordialmente a los elementos subjetivos que determinaron la conducta del infractor.	3. ^a Teniendo en cuenta las premisas lógicas que anteceden, es posible considerar en el plano doctrinal que son penales las sanciones tipificadas en el ordenamiento jurídico con vistas a reprimir o prevenir la transgresión de las normas reguladoras del tributo, tanto cuanto las mencionadas sanciones aparezcan insertas formalmente en las leyes tributarias como cuando se contengan en textos calificados como estrictamente penales.
4. Las infracciones a las normas que establecen deberes formales, se tipificarán atendiendo primordialmente a los elementos objetivos que exteriorizan la conducta del sujeto.	4. ^a En sentido amplio, puede utilizarse la denominación de Derecho penal tributario para aludir al cuerpo de normas y principios que regulan las sanciones tributarias de carácter preventivo o punitivo, independientemente del texto legal en que estén incluidas. No obstante, se juzga útil, por motivos didácticos y de orientación, hacer referencia al Derecho tributario penal para designar exclusivamente aquella parte del Derecho penal tributario integrado por los ilícitos y las sanciones tipificadas en las leyes tributarias y por aquellas que en el ordenamiento jurídico son calificadas como penales.
5. La ley tributaria deberá determinar la gravedad de las infracciones atendiendo a la naturaleza de los hechos y a la conducta del sujeto, pudiendo establecer las presunciones que correspondan.	5. ^a Se reconoce la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código penal y las tipificadas en las Leyes tributarias. Sin embargo, se reconoce también, la existencia de diferencias notables en el respectivo régimen legal de aplicación, en la medida en que las primeras deben ser siempre aplicadas por la autoridad judicial, de acuerdo con el principio " <i>nulla poena sine previo iudicio</i> ", y las segundas pueden ser impuestas por la Administración pública mediante procesos legales especiales.

6. Las sanciones tributarias deben ser de naturaleza pecuniaria. Solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad pueden establecer penas privativas de libertad y penas restrictivas de actividades y derechos.	6. ^a Así formuladas las precedentes diferencias y especificaciones, se estima que, en lo relativo al concepto y clases de las infracciones, todas aquellas que revisten naturaleza punitiva, tanto las aplicables inmediatamente por la Administración como los aplicables por los órganos judiciales, deben inspirarse fundamentalmente en los principios de tipicidad, ilicitud y culpabilidad elaborados por la dogmática jurídico-penal.
7. Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios de Derecho Tributario y en su defecto, a los principios generales del Derecho en materia punitiva.	7. ^a Analizado con especial atención y detenimiento el elemento de la culpabilidad, se juzga que este constituye, en cualquier caso, una nota definidora de la infracción a la que se asocia una sanción punitiva. No es aconsejable la formulación de presunciones legales de culpabilidad de carácter genérico. No obstante, se estima posible, e incluso necesario, que se formulen presunciones legales de carácter excepcional, en relación con determinadas infracciones, sin que en ningún caso se elimine la posibilidad de prueba en contrario por parte del contribuyente.
8. Las normas sobre el ilícito tributario no deben establecerse ni aplicarse con efecto retroactivo, sin perjuicio de la adopción del principio de la ley más benigna.	8. ^a En las infracciones tributarias que se agotan en la mera inobservancia de un deber con independencia de cualquier evento, el dolo y la negligencia, se refieren exclusivamente, a aquella inobservancia.
9. La ley tributaria debe asegurar las garantías del debido proceso en las instancias administrativas y jurisdiccionales, otorgando en todos los casos el derecho a obtener el pronunciamiento de un órgano jurisdiccional. No se exigirá el pago de las penas aplicadas por la administración como requisito previo para dicho pronunciamiento jurisdiccional. El conocimiento del proceso que incide sobre aplicación de penas privativas de libertad y restrictivas de derechos, sólo corresponderá a la justicia judicial.	9. ^a Puede haber negligencia punible incluso cuando el agente, al cometer la infracción, no supiera que la está cometiendo; sin embargo, la negligencia debe ser apreciada en función de las posibilidades concretas de que el agente dispone para evitar la infracción que, le es imputada. ²⁴
10. Cuando una infracción sea pasible de sanciones de distinta naturaleza, éstas se aplicarán independientemente una de la otra. Las sanciones pecuniarias no son transmisibles a los herederos del infractor. ²⁵	
Fuente: ILADT Elaboración propia	

Antes de entrar a la revisar las anteriores conclusiones, que según se ha sostenido, fundamentan distintas posiciones, se estima conveniente analizar si en el pensamiento recogido a través de las JLDT existen elementos que permitan configurar una autonomía sustantiva del derecho penal tributario, habida cuenta de que la primera conclusión de las III JLDT, de San Pablo (Brasil) en 1962, expresa que “El ilícito tributario y sus sanciones integran el Derecho Tributario”.

²⁴ Sáinz de Bujanda, “En torno al concepto y el contenido del Derecho penal tributario”, 113-114. Las conclusiones también están disponibles en el portal web del ILADT. Se observan ligeras diferencias en la redacción de algunas conclusiones entre los textos citados por Sáinz de Bujanda y el texto referido por el ILADT, aclarando que hemos realizado la cita del texto de Sainz de Bujanda, principalmente porque él estuvo presente en ese evento.

²⁵ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución del Tema 3: Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias* (San Pablo: ILADT, 01 de enero de 1962), <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>

De nuevo, si el poder tributario comprende la facultad de crear, modificar o extinguir tributos, lo cual no parece comprender la tipificación de las conductas que sancionan el incumplimiento del pago de los tributos o los deberes formales que orbitan en torno a la relación tributaria, ¿cuál ha sido entonces el motivo que condujo a sostener que el ilícito tributario y sus sanciones forman parte del derecho tributario? O visto de otro modo, ¿es posible que la intención de la expresión utilizada en la conclusión “el ilícito tributario y sus sanciones forman parte del derecho tributario” no aparejaba necesariamente la idea de construir a partir de ella una teoría sustantiva sobre la autonomía del derecho penal tributario?

Los partidarios de la tesis de la autonomía del derecho penal tributario construyen la teoría con base en la autonomía material o sustantiva del derecho tributario. Si ello es así, se justifica entonces revisar el contenido de las conclusiones de las IJLDT, celebradas en Montevideo (Uruguay) en el año 1956 cuyo tema trató precisamente sobre la autonomía del derecho tributario, para examinar si se pueden obtener algunas pistas o elementos que permitan validar si el régimen de infracciones tributarias se entendió -o se quiso entender- incluido en dicha noción, cuando menos en aquel momento. En esas jornadas se adoptó la siguiente resolución:

- 1°. El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objeto también propios.
- 2°. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos.
- 3°. En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta, y siendo un “exlege” dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley.
- 4°. La aplicación de las normas tributarias no pueden afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional.
- 5°. Las normas jurídicas-tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.
- 6°. El contencioso tributario debe competir a organismos independientes de la administración activa.
- 7°. En los centros de estudios jurídicos deben existir cursos de derechos tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina.

Ninguna de las conclusiones señaladas, desde mi perspectiva, contiene elementos que sugieran que lo atinente a las infracciones o al régimen sancionatorio en materia tributaria forma parte del contenido del derecho tributario. Si bien el derecho tributario tiene objeto, conceptos e institutos propios, tales elementos que definen su autonomía dogmática, sustancial y conceptual, orbitan en torno a la obligación tributaria material,

esto es, a la noción del hecho imponible. Si no fuera así, entonces, cada disciplina del derecho sobre la cual sea posible sostener una autonomía material, sustancial o sustantiva, predicaría para sí una *autonomía en materia de infracciones*, escindiendo la necesaria unicidad de los principios que informan el *ius puniendi*, cuyas garantías en los actuales Estados de Derecho, son producto de décadas de evolución.

Lejos de sostener que las conclusiones de las I JLDT, tienden a fundamentar una autonomía del derecho tributario que se extienda hasta el punto de comprender al régimen de infracciones y delitos, la cuarta conclusión luce bastante clara al señalar que “La aplicación de las normas tributarias no pueden afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional”, siendo que las garantías y principios que informan al *ius puniendi* procuran fundamentalmente el respeto a los derechos humanos y la obligatoria observancia por parte del Estado de las garantías establecidas en la CRE (en sede administrativa y jurisdiccional), las cuales precisamente operan como límites al ejercicio de esa manifestación del poder público.

Por consiguiente, a mi entender, no se derivan de las conclusiones de las JLDT celebradas en Uruguay en el año 1956, que trató el tema de la autonomía del derecho tributario, elementos que sugieran que dicha autonomía abarca también el régimen de infracciones y delitos.

En orden de la exposición que se viene desarrollando y a fin de profundizar en el análisis que permita aclarar si existen los elementos para sostener una autonomía del derecho penal tributario, a partir de la autonomía sustantiva del derecho tributario, no se puede pasar por alto el contenido de las conclusiones adoptadas las III JLDT celebradas en San Pablo en 1962. Fueron tan importantes las consideraciones adoptadas en este evento, que según reseñan los redactores del MCTAL OEA/BID de 1968 -como se expresó anteriormente-, en lo atinente a las “Infracciones y Sanciones” se afirma que “el proyecto toma en esta materia una orientación doctrinaria definida, coincidente con las ideas dominantes en América Latina manifestadas de forma orgánica en las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en San Pablo”.²⁶

Analicemos:

La conclusión número 1, mediante la cual se afirma que “El ilícito tributario y sus sanciones integran el Derecho Tributario”, no justifica una autonomía sustantiva del derecho penal tributario que autorice considerarla como una derivación del *poder*

²⁶ Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa y Valdés Costa, *Reforma Tributaria para América Latina*, 52.

tributario en la acepción de Plazas Vegas acotada en el apartado anterior. Si bien se pueden reconocer ciertas particularidades al ilícito tributario o fiscal, ello no significa que ontológicamente dicha categoría de ilícito adquiera cuerpo hasta el punto que admita separarlo de los principios e instituciones que informan el *ius puniendi*.

La idea expresada en la conclusión número 1, parece referir más bien a una justificación que se inscribe, en nuestra opinión, dentro de la tercera recomendación que se adoptó de forma unánime en las VI JLDT, celebradas en Punta del Este (Uruguay) en 1970 que trató sobre el MCTAL, mediante la cual se sugirió seguir “la recomendación formulada en las II Jornadas celebradas en México en el año 1958, en el sentido de que las diversas leyes tributarias se agrupen metódicamente en ordenamientos únicos, con el objeto de simplificar y facilitar su comprensión y cumplimiento”.²⁷ Sin duda, la agrupación de los ilícitos (infracciones y delitos en general) dentro del mismo cuerpo orgánico -Código Tributario- cuyo objeto es la regulación de los aspectos atinentes a la obligación tributaria material y los deberes que orbitan en torno a ella, cumplió (ya que en Ecuador los delitos tributarios se integraron al COIP en 2014) y sigue cumpliendo en otras legislaciones, su objetivo de facilitar a los contribuyentes, jueces y funcionarios de la AT la comprensión integral del fenómeno tributario y las consecuencias de su incumplimiento. Pero se trata de una justificación práctica, si se quiere metajurídica y no sustancial.

La conclusión número 2, respecto a que “Los ilícitos tributarios y sus sanciones deberán estar expresamente previstos en la ley tributaria” sigue a mi juicio la justificación expuesta precedentemente, esto es, simplificar y facilitar la comprensión y el cumplimiento de la normativa tributaria en general, objetivo que resulta más difícil alcanzar cuando las sanciones por el incumplimiento de la normativa tributaria se dispersan en diversos instrumentos legales.

Sobre la conclusión número 3, resulta evidente que, respecto a los delitos -incluso los tributarios-, tiene que verificarse la existencia de dolo y culpa. Pero esta idea es inherente, inmanente al *ius puniendi*, de modo que tampoco justifica predicar una autonomía sustantiva del derecho penal tributario.

La conclusión número 4, introdujo en cierto modo la noción de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, circunstancia que se analizará más adelante con el objeto de verificar si representa una matización admisible a uno de los

²⁷ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución del tema 3*.

principios que informa el *ius puniendi* que es precisamente la existencia de dolo o culpa por parte del infractor al momento del cometimiento del ilícito o si por el contrario, se trata de una incompatibilidad frente a la configuración constitucional del *ius puniendi*. Sobre este particular, es menester señalar que X Jornadas del ILADT, celebradas en Quito (Ecuador) en 1981, parece haber reconsiderado este aspecto al recomendar que se adoptara como conclusión lo siguiente: “Las infracciones tributarias deben observar el principio de la responsabilidad subjetiva, sin perjuicio de que se establezcan presunciones simples, en la medida en que sean necesarias para asegurar la efectiva aplicación de las normas”.²⁸ Este punto, obtuvo “la unanimidad de votos que eran 32”.²⁹

La conclusión número 5, no hace más que referir la necesidad de que la ley atienda a criterios de proporcionalidad entre la infracción y la sanción cuando expresa que “La ley tributaria deberá determinar la gravedad de las infracciones atendiendo a la naturaleza de los hechos y a la conducta del sujeto”. La necesidad de que exista una adecuada proporcionalidad entre la infracción y la sanción resulta igualmente un presupuesto, un requisito, una condición necesaria al diseño de la infracción, inherente e inmanente al *ius puniendi*.

La conclusión número 6, representa el reconocimiento expreso del principio de intervención mínima del derecho penal, al proponer como regla general que “las sanciones tributarias deben ser de naturaleza pecuniaria”³⁰ y “Solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad, pueden establecer penas privativas de libertad y penas restrictivas de actividades y derechos.”³¹

La conclusión número 7, merece un análisis más detallado. El contenido de esta conclusión señala que: “Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios de Derecho Tributario y en su defecto, a los principios generales del Derecho en materia punitiva”. Esta conclusión es la que ha

²⁸ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución del tema 2: Infracciones tributarias y sus sanciones*, (Quito: ILADT, 01 de octubre de 1981), <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>

²⁹ Al momento de celebrarse la votación para adoptar la Resolución de las JLDT (Quito, 1981) sobre el tema 2 sobre las «Infracciones tributarias y sus sanciones», según reseña la propia Resolución “los considerandos y los puntos 1 y 2 obtuvieron la unanimidad de votos que eran 32 (De Barros, Ataliba, Balera, C. Ramírez, Flores, Arango, Paolinelli, Gorziglia, A. Parra, Barcés, Navarrete, de la Torre, Bucheli, García (con salvedad al Considerando 5), Pangrazio (con salvedad del Considerando 5), B. Ramírez (con salvedad al Considerando 5), Beltrán, Medrano, Nichtawitz, Saravia, Shaw, Estévez Paulós, Valdés Costa, Brause, Varela, Peirano, Octavio, Albornoz, Herrera, J. Parra, G. Parra, Van Der Velde).”

³⁰ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución del tema 3*.

³¹ *Ibid.*

servido para predicar la aplicación supletoria de los principios contenidos en la legislación penal ordinaria o derecho penal común, regla que -por cierto- se encuentra vigente en el artículo 310 de nuestro COT. Sin embargo, surge una interrogante ¿pueden los principios, institutos y conceptos propios del derecho tributario material responder satisfactoriamente a los requerimientos y presupuestos que se exigen para la aplicación de las sanciones en materia tributaria?

A fin de responder la interrogante planteada, se tendrán en cuenta las normas constitucionales que establecen los principios del régimen tributario en Ecuador, desde la Constitución de 1967 hasta la vigente.

Tabla 3
Principios del régimen tributario en las CRE de 1967, 1979, 1998 y 2008

Constitución del Ecuador de 1967	Constitución del Ecuador de 1979	Constitución del Ecuador de 1998	Constitución del Ecuador de 2008
Artículo 97.- El régimen tributario se rige por los principios básicos de la igualdad y generalidad, de manera que, exigiendo más a quienes más tienen, los que se encuentren en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones.	Art. 52 (primer párrafo).- El régimen tributario se rige por los principios, básicos de igualdad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, sirven como instrumentos de política económica general.	Artículo 256 (primer párrafo).- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.	Art. 300 (primer párrafo).- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.
Artículo 98.- Sólo la Función Legislativa, mediante ley, podrá establecer, modificar o suprimir impuestos. Ninguna ley tributaria tendrá efecto retroactivo.	Artículo 53.- Sólo se puede establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.	Artículo 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.	Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.
Artículo 99.- La ley determinará el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exenciones y deducciones, los reclamos y recursos en favor de los contribuyentes. Asimismo, la ley determinará y			

reprimirá severamente la infracción a las disposiciones tributarias.			
Fuente: CRE (1967, 1979, 1998, 2008)			
Elaboración propia			

Para la Constitución de 1967, se identifican como principios del régimen tributario los siguientes: igualdad (art. 97), generalidad (art. 97), irretroactividad (art. 98), legalidad (art. 98) y reserva de ley (art. 99).

En la Constitución de 1979, se mantienen los principios de igualdad (art. 52), generalidad (art. 52), legalidad (art. 53) e irretroactividad (art. 53) y desaparece el de reserva de ley, en los términos en que se encontraba establecido en la carta magna de 1967.

En la Carta Política de 1998, se mantienen los principios de igualdad (art. 256), generalidad (art. 256), legalidad (art. 257) e irretroactividad (art. 257) y se agrega el principio de proporcionalidad (art. 256).

En la Constitución de Montecristi de 2008, se mantienen los principios de generalidad (art. 300), legalidad (art. 301) e irretroactividad (art. 300) y se agregan los principios de progresividad (art. 300), eficiencia (art. 300), simplicidad administrativa (art. 300), equidad (art. 300), transparencia (art. 300) y suficiencia recaudatoria (art. 300). Desaparecen como principios constitucionales específicos del régimen tributario los principios de igualdad y proporcionalidad, que sí estaban consagrados en el Constitución de 1998.

En la tabla 4 se presenta un resumen.

Tabla 4
Cuadro resumen de los principios tributarios contenidos en la CRE de 1967, 1979, 1998 y 2008

Principios del régimen tributario en la Constitución del Ecuador de 1967	Principios del régimen tributario en la Constitución del Ecuador de 1979	Principios del régimen tributario en la Constitución del Ecuador de 1998	Principios del régimen tributario en la Constitución del Ecuador de 2008
* Igualdad (art. 97); * Generalidad (art. 97); * Irretroactividad (art. 98); * Legalidad (art. 98); * Reserva de ley (art. 99).	* Igualdad (art. 52); * Generalidad (art. 52); * Legalidad (art. 53); * Irretroactividad (art. 53).	* Igualdad (art. 256); * Generalidad (art. 256); * Legalidad (art. 257); * Irretroactividad (art. 257); * Proporcionalidad (art. 256).	* Generalidad (art. 300); * Irretroactividad (art. 300); * Progresividad (art. 300); * Eficiencia (art. 300); * Simplicidad administrativa (art. 300); * Equidad (art. 300); * Transparencia (art. 300); * Suficiencia recaudatoria (art. 300); * Legalidad (art. 301).
Fuente: CRE (1967, 1979, 1998, 2008)			
Elaboración propia			

Desde nuestra perspectiva, los principios de igualdad, generalidad, irretroactividad, legalidad, reserva de ley, transparencia y proporcionalidad no sólo son compatibles con el *ius puniendi*, sino que también se puede decir que lo integran. Claro que resulta necesario aclarar que, para el régimen de infracciones no puede entenderse la generalidad e igualdad en su acepción, aceptada por un sector de la doctrina y aplicable al derecho tributario material de: capacidad contributiva, ya que como recuerda Troya Jaramillo “Las prestaciones tributarias no tienen carácter sancionatorio. Sirven para obtener recursos públicos”.³² No resulta admisible la idea de que se utilice el régimen de infracciones con fines recaudatorios. Por eso, en mi opinión, el principio de suficiencia recaudatoria, incorporado en la Constitución de 2008, no resulta aplicable al régimen de infracciones y resulta manifiesta su incompatibilidad con los principios que informan el *ius puniendi*.

Respecto a los principios de progresividad, eficiencia y simplicidad administrativa cabe señalar lo siguiente. La progresividad es un principio propio de la tributación inaplicable al ámbito sancionatorio. En tal sentido, considero que la sanción no puede dimensionarse sobre la capacidad contributiva del infractor, más aún si se considera que la imposición de sanciones no debe tener fines recaudatorios. Otro asunto, es que la cuantía de una sanción pueda dimensionarse en atención al resultado del daño que pudo producirse, es decir, un mayor daño a la Hacienda, en términos del recaudo que debía ingresar y que por la conducta infractora no ingresó, podría justificar una sanción mayor, pero eso no tiene que ver con la capacidad contributiva del infractor.

Por su parte, la eficiencia y la simplicidad administrativa resultan principios de naturaleza instrumental, cuya aplicación se encuentra orientada al ágil desempeño que debe caracterizar la ejecución de las actividades, funciones y tareas administrativas que bajo ningún concepto puede traducirse en la inobservancia o desconocimiento de los límites formales y materiales del *ius puniendi* que se abordarán más adelante.

Así pues, realizado este análisis cabe concluir que no todos los principios del derecho tributario son aplicables al régimen de infracciones y algunos de ellos, además de ser inaplicables resultan incompatibles con el régimen de infracciones. Aquellos que son aplicables forman parte también del *ius puniendi*, de manera que, la conclusión número 7 a la que se arribó en las III JLDT celebradas en San Pablo en 1962, tampoco

³²Troya Jaramillo, *Lecciones de Derecho Tributario*, 18.

resulta un argumento convincente para fundamentar una autonomía sustantiva del derecho penal tributario.

Las conclusiones 8 y 9, las cuales se refieren respectivamente a (i) la irretroactividad del ilícito tributario, admitiendo, no obstante, la aplicación retroactiva de la ley más benigna a favor del infractor y (ii) la garantía de aseguramiento de las garantías del debido proceso en las instancias administrativas y jurisdiccionales, son indubitablemente garantías comprendidas dentro del *ius puniendi*.

Sobre la conclusión número 10, la misma se refiere a dos situaciones distintas. La primera, reconoce la posibilidad de que sobre una misma infracción se impongan sanciones de distinta naturaleza, de manera que la una puede aplicarse con independencia de la otra. Sería el caso donde, la AT además de imponer una sanción de multa a un contribuyente, aplique también una sanción de suspensión de su RUC. La segunda situación, supone que no se transmitan a los herederos del infractor las sanciones pecuniarias, lo cual reafirma un principio general del *ius puniendi* que es el carácter personal de la infracción.

Las consideraciones expuestas permiten afirmar que, las conclusiones adoptadas en las III JLDT celebradas en San Pablo (Brasil) en 1962, no son suficientes para sostener una autonomía sustantiva o sustancial del derecho penal tributario y de la figura del ilícito tributario o fiscal en particular. Tales conclusiones apuntaban, a nuestro juicio, a proponer la unificación y simplificación en un solo *Corpus Iuris*, de la normativa tributaria en su conjunto, esto es, sin excluir aquellas normas que debían contemplar la tipificación de los delitos y las infracciones en las que podían incurrir los contribuyentes. El contexto histórico analizado, resulta fundamental para admitir sin reparos esta idea, si se tiene en cuenta que no fue sino hasta 1968 que se publicó el MCTAL OEA/BID.

La otra razón que nos conduce a sostener la anterior afirmación es que, en mayor o menor grado, las conclusiones adoptadas se auxilian de forma directa en los principios del *ius puniendi*, clásicamente desarrollados por la dogmática penal y con un mayor grado de solidez conceptual para la época, en la que apenas figuraba un interés por profundizar en el estudio científico-académico del fenómeno de la actividad financiera del Estado.

Es importante aclarar que, el análisis de las conclusiones que se ha presentado no tiene por objeto desacreditar, descalificar, ni restar mérito al resultado que se tradujo en la adopción de la Resolución a la que se arribó en 1962. Es precisamente lo contrario, tales conclusiones son válidas y desde este punto de vista siguen siéndolo, pero es importante atender al contexto de espacio y de tiempo que le dieron origen. Hay que

recordar que la década de los años sesenta estuvo signado por la inestabilidad política en varios países de la región, la dispersión normativa de la materia fiscal, la falta de uniformidad en la aplicación de la terminología técnica de la disciplina tributaria, las múltiples diferencias en el tratamiento del régimen de infracciones y delitos en los países del mismo continente. Todas estas circunstancias permiten deducir que, en el marco del contexto descrito, se demandaba a “gritos” y con relativa urgencia, que un cuerpo de académicos y expertos estudiosos de nuestra disciplina propusieran soluciones consensuadas que pudieran adoptarse, aplicarse y adaptarse con cierta agilidad a las diversas realidades existentes en América Latina. Esas soluciones se recogieron en el documento que plasmó las conclusiones de aquellas JLDT de 1962 y que afortunadamente para la región, significaron el avance, evolución y fortalecimiento de las instituciones del derecho tributario que ha visto parir en el sur de América egregios tratadistas del tema.

De manera que, reconociendo la valía y el inestimable mérito de la resolución adoptada en aquellas Jornadas del año 1962, se considera que, a partir de tales conclusiones, no se encuentran sólidos argumentos para justificar una teoría sobre la autonomía sustantiva o sustancial del derecho penal tributario, principalmente porque el análisis pormenorizado del contenido de cada conclusión revela que, para el tratamiento de los delitos y las infracciones tributarias se siguen, se adoptan, se incorporan o se aplican finalmente aquellos principios y postulados que informan al *ius puniendi* y que comportan verdaderos límites a su ejercicio.

En contraste, adherimos a las conclusiones adoptadas en las JLHDET, celebradas en Portugal en 1966. En tal sentido, algunas de las ideas centrales que se estiman pertinentes destacar, son las contenidas en las conclusiones quinta y sexta, a saber:

(i) “Se reconoce la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código penal y las tipificadas en las Leyes tributarias”. Esta afirmación es una de las más importantes premisas que sirve para sostener que no se debe fracturar la unicidad del *ius puniendi* en su aplicación a los ilícitos tributarios. Esta conclusión reconoce las diferencias en el régimen de aplicación del ilícito tributario según se trate de delitos o infracciones, ya que, de acuerdo con lo anotado anteriormente, en el primer caso interviene en la aplicación de la sanción la autoridad judicial y en el segundo supuesto, la Administración. Esta diferencia se justifica en la medida en que son los órganos de justicia los que deben juzgar los ilícitos que comprometen la libertad del ser humano, siendo que en el caso de las infracciones la Administración se encuentra

habilitada para imponer sanciones distintas a la privación de libertad y dentro de las cuales se prefiere la sanción pecuniaria, esto es, la multa y no aquellas privativas de otros derechos.

(ii) “[E]n lo relativo al concepto y clases de las infracciones, todas aquellas que revisten naturaleza punitiva, tanto las aplicables inmediatamente por la Administración como los aplicables por los órganos judiciales, deben inspirarse fundamentalmente en los principios de tipicidad, ilicitud y culpabilidad”. Admitiendo ciertas matizaciones que se exponen más adelante, esta conclusión comporta un significado trascendental en el diseño del régimen de infracciones, habida cuenta de que la tipicidad, la ilicitud (antijuridicidad) y la culpabilidad constituyen límites esenciales al ejercicio del *ius puniendi* que ya han sido desarrolladas por la dogmática jurídico penal. Se puede decir que, tales características son al *ius puniendi* lo que el *hecho imponible* es para el derecho tributario, es decir, sería harto difícil concebir -hoy en día- el derecho penal sin la existencia de tales elementos.

Este tema seguramente seguirá siendo objeto de debate y se espera que así sea, porque es tierra fértil para sembrar la necesaria y obligatoria reflexión que conduzca a cuestionar con sentido crítico pero constructivo las instituciones que integran el derecho penal tributario, disciplina que, si bien no cuenta con elementos que justifiquen su autonomía sustantiva, debe continuar siendo examinada dentro de los tópicos del derecho tributario, habida cuenta de su aplicación por la AT y su incidencia sobre la actividad de los contribuyentes. Antes de cerrar este acápite con la finalidad de mostrar la complejidad de este tema, resulta interesante traer a colación el testimonio de Sainz de Bujanda, quien además de haber sido protagonista de las JLHDET, celebradas en Portugal en 1966, fue testigo de las acaloradas discusiones, que se dieron en aquel evento:

El debate en torno a la naturaleza de la infracción tributaria tuvo, como he señalado en epígrafes anteriores, gran animación, dentro de un espíritu de estricto rigor científico, y resultó particularmente fecundo por la variedad de posiciones que en torno al tema se suscitaban y por el ensanchamiento inevitable que experimentó, al proyectarse sobre la clasificación de las sanciones -que acabó convirtiéndose en eje de la deliberación- y sobre el concepto y el contenido del Derecho penal tributario.³³

Finalmente, interesa al autor de esta investigación rescatar y destacar tres aspectos fundamentales derivados del desarrollo de este apartado, a saber: (i) el análisis sustancial y adjetivo del régimen de infracciones tributarias se lo debe hacer desde los principios

³³ Sainz de Bujanda, “En torno al concepto y el contenido del Derecho penal tributario”, 112.

inherentes al *ius puniendi* y no desde el enfoque de los principios que informan el poder tributario, pues incluso aquellos principios que son comunes a ambas manifestaciones del poder como los principios de irretroactividad, reserva de ley, proporcionalidad, entre otros, presentan contenidos, alcances, significados y aplicaciones distintas; (ii) el principio de *suficiencia recaudatoria* por naturaleza es incompatible con los principios que informan el *ius puniendi*, porque las sanciones en ningún caso deben perseguir fines recaudatorios; y (iii) con soporte en los planteamientos aquí desagregados no es posible construir a partir de la autonomía sustantiva o sustancial del derecho tributario una autonomía del derecho penal tributario.

3.- La disciplina que estudia las infracciones tributarias: ¿Derecho penal tributario o Derecho tributario penal?

A simple vista, podría parecer inútil los esfuerzos tendientes a justificar cuál debería ser la denominación de la disciplina que se encarga del estudio del ilícito tributario en general y de las infracciones tributarias en particular.

Sin embargo, no se trata de un mero ejercicio teórico o de un simple juego de palabras. La denominación que se adopte sobre la disciplina que estudia el ilícito tributario, tiende a proyectar alguna de las posiciones sobre la cual se coloca el acento (cuando menos a fines didácticos) sobre las instituciones y principios que informan el régimen sancionatorio del ilícito tributario. En otras palabras, la denominación por la que se decanta un autor obedece principalmente a la corriente dentro de la cual ubica o considera que se debe ubicar el estudio de las infracciones tributarias, a saber: teoría penalista, teoría administrativista o teoría tributaria. Sobre este tema de la ubicación científica de la disciplina que se encarga del estudio del ilícito tributario, se profundiza en el epígrafe siguiente.

Ahora bien, frente a la misma interrogante sobre si el estudio del ilícito tributario debe denominarse *Derecho penal tributario* o *Derecho tributario penal*, Sainz de Bujanda, expone:

Sobre el tema a que se refiere el enunciado de este epígrafe se contienen también pronunciamientos que siguen pareciéndome válidos en la Nota que redacté para la Semana de estudios de Derecho financiero, celebrada en 1961. Dije entonces que lo que ha dado en llamarse Derecho tributario sancionador o Derecho tributario penal debe denominarse “Derecho penal tributario”. En apoyo de esa tesis alegué, en aquella ocasión,

varias razones que juzgo útil recordar, precisamente para enlazarlas y completarlas con todo lo que acabo de exponer, y, más precisamente, para considerarlas a la luz del nuevo enfoque metodológico que he dado al tema en esta intervención, esto es, tomando como punto de arranque el concepto logico-jurídico de pena y de infracción “penada”.

Las razones expuestas en 1961 fueron las siguientes: 1.^a La infracción tributaria constituye, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código penal y a las leyes penales especiales. 2.^a La circunstancia de que esas infracciones, y las sanciones inherentes a ellas, se contengan en leyes de tipo tributario, no altera la validez de la anterior afirmación, ya que no debe confundirse la *naturaleza de las normas con la denominación de las leyes*.³⁴

En cambio, en la doctrina nacional, Pérez Valencia se decanta por la denominación *Derecho tributario penal*, aunque aclara que, como consecuencia del argot sostenido por el sistema judicial ecuatoriano, se suele utilizar la expresión *Derecho penal tributario*. Es evidente que la referida autora se inscribe dentro de la teoría tributaria cuyo principal exponente -según algunos autores- es el tratadista Giuliani Fonrouge. En su obra, Pérez Valencia expone que:

A la luz de nuestra doctrina y jurisprudencia, no podemos advertir que atravesemos de inicio en el surgimiento de este nuevo derecho en Ecuador, en la teoría tributarista — parafraseando al jurista Giuliani Fonrouge— por la falta de posicionamiento del sistema, híbrido y sin líneas jurisprudenciales que nos dejen entrever esta opción. Sin embargo, si nos correspondiera posicionarnos como parte de esta investigación académica, aclararíamos que es ese el rumbo que debería tomar, sobre todo en un inicio, deslindando la participación de jueces no tributarios en el conocimiento de estos procedimientos con tanto sesgo de derecho penal económico, y en donde los bienes jurídicos protegidos son diferentes del derecho penal común. Por lo expuesto hasta aquí es que debemos referirnos en esta tesis al término derecho penal tributario como argot sostenido en nuestro sistema judicial, y no como quisiéramos llamarle: derecho tributario penal.³⁵

En otro apartado de su misma obra, la autora señala lo siguiente:

Troya Jaramillo, en esta línea, ha sostenido que “el derecho tributario comprende varios capítulos que han sido objeto de gran elaboración y que por su importancia presentan cierta autonomía didáctica. Ejemplos son el derecho procesal tributario, el derecho penal tributario [...]”. En este sentido, se singulariza la importancia de otorgar un papel protagónico del derecho tributario en el derecho tributario penal. Tanto así que esta interpretación coincide con recomendaciones aprobadas en las Terceras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en donde se concluyó que el ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario. Por ello es que corresponde hablar más de Derecho Tributario Penal que Derecho Penal Tributario.³⁶

³⁴ *Ibíd.*, 107.

³⁵ Maritza Tatiana Pérez Valencia, *El derecho tributario penal ecuatoriano. El ilícito tributario y su sanción* (Quito: UASB, 2021), 97.

³⁶ *Ibíd.*, 95.

En el epígrafe anterior de la presente investigación, se argumentó sobre la objeción formulada en torno a la conclusión adoptada en las III JLDT, según la cual el ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario, que a partir de dicha conclusión -en nuestro criterio- no puede derivarse una teoría sobre la *autonomía sustantiva o material* del derecho penal tributario, argumento que utiliza Pérez Valencia como refuerzo para validar la teoría tributaria, esto es, la autonomía sustantiva del derecho penal tributario, cuando expresa “Tanto así que esta interpretación coincide con recomendaciones aprobadas en las Terceras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”.

Dino Jarach, al referirse en su obra sobre “El hecho imponible” a las relaciones jurídicas tributarias y las subdivisiones del derecho tributario, señala que:

Las violaciones de normas del derecho tributario material o formal por parte de los sujetos pasivos constituyen, algunas veces, ilícitos penales, cuya sanción en ciertos casos es la pena criminal común, en otros casos una pena especial, característica del derecho tributario, la *sobretasa*. El conjunto de las normas que definen los ilícitos penales en relación a la materia tributaria y establecen las penas llámase *derecho tributario penal*.³⁷

En este orden de ideas, cabe mencionar que, en la referida obra publicada en el año 1943, Jarach subdivide el Derecho Tributario en:

Derecho Tributario constitucional;
Derecho Tributario material o sustantivo;
Derecho Tributario formal o administrativo;
Derecho Tributario penal;
Derecho Tributario procesal y procesal penal; y
Derecho Tributario internacional.³⁸

Así las cosas, en el prólogo que hace a la segunda edición de su propia obra, en julio de 1971, es decir, casi 30 años después, refiere el autor que “Se ha objetado esta subdivisión como un excesivo parcelamiento y se ha puesto en tela de juicio la existencia misma, como ramas del derecho [...]”, objeción que refuta bajo el siguiente argumento:

No tengo reparo alguno en reconocer que el derecho tributario merece ser estudiado en todos sus aspectos, pero sigo sosteniendo que la visión de conjunto no puede excluir el análisis y la clasificación que antecede, aunque se acepte como criterio científico fundamental la unidad del derecho, ante la cual no sólo deberían olvidarse todas las subdivisiones del derecho tributario, sino también la existencia misma de éste, del

³⁷ Dino Jarach, *El Hecho Imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3a ed (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982), 17, https://www.academia.edu/38744989/Dino_Jarach_el_hecho_imponibleLaínez.

³⁸ Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, XVI.

derecho constitucional, administrativo, procesal, civil, penal, internacional, público y privado como ramas del derecho.³⁹

Si bien el argumento de Jarach, justifica con una lógica contundente la necesidad de subdividir el derecho tributario para un mejor estudio de cada una de sus parcelas que proyectan objetos diferentes, la cuestión a dilucidar radica en distinguir si cada una de esas subdivisiones representa o no una teoría autónoma o simplemente resulta útil con fines didácticos. En este sentido, la conclusión cuarta de las JLHDET, celebradas en Portugal en 1966, en lo atinente al punto que se trata en este acápite, resulta esclarecedora cuando señala que:

puede utilizarse la denominación de Derecho penal tributario para aludir al cuerpo de normas y principios que regulan las sanciones tributarias de carácter preventivo o punitivo, independientemente del texto legal en que estén incluidas. No obstante, se juzga útil, por motivos didácticos y de orientación, hacer referencia al Derecho tributario penal para designar exclusivamente aquella parte del Derecho penal tributario integrado por los ilícitos y las sanciones tipificadas en las leyes tributarias y por aquellas que en el ordenamiento jurídico son calificadas como penales.⁴⁰

Es importante aclarar que, aunque Jarach utiliza la denominación *Derecho tributario penal*, el autor está de acuerdo en el carácter penal del Derecho que regula las infracciones y sanciones tributarias. Sin embargo, para esclarecer por qué Jarach solía utilizar la expresión *Derecho tributario penal*, a pesar de sostener su carácter penal, resulta interesante traer a colación lo que a título de anécdota narra directamente Sáinz de Bujanda, como se expresa de seguidas:

Recuerdo que sobre este punto sostuve con mi querido colega el profesor JARACH un animado y, para mí, aleccionador diálogo, en las jornadas mexicanas a que al comienzo me he referido. Terminada la disertación del profesor argentino -que, como ya he dicho, versó sobre la naturaleza del ilícito tributario- se dijo a los oyentes que el conferenciante se mostraba propicio a contestar cualquier pregunta que quisiera formularse en torno a las cuestiones que acababa de tratar. Me decidí a intervenir, y mi pregunta fue ésta: ¿Cómo podía explicar que habiendo afirmado el carácter penal del Derecho que regula las infracciones y sanciones tributarias, siguiera llamándole, en algunos pasajes de su conferencia, Derecho tributario penal? ¿En qué quedamos -me atreví a decirle-, se trata de un Derecho tributario, en el que se contienen penas, o es un Derecho penal, que contempla infracciones tributarias? La respuesta de JARACH fue para mí muy convincente. Lo que acontece -me dijo- es que se trata de una parcela del Derecho penal que *aún* no se ha emancipado del cuerpo del Derecho positivo tributario, que sigue viviendo en el marco de los textos positivos tributarios, por lo que la denominación de *Derecho tributario penal* es orientadora para el profesional del Derecho y permite,

³⁹ *Ibíd.*, XVI y XVII.

⁴⁰ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución del tema 1: La infracción fiscal: concepto y naturaleza jurídica* (Curia: Portugal, 01 de enero de 1966), <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>

además, en el plano didáctico, seguir comprendiéndolo dentro de un Curso de explicaciones del Derecho tributario.⁴¹

Por otra parte, según el enfoque del autor ecuatoriano Boris Barrera Crespo es posible el uso de ambas denominaciones. El mencionado autor sostiene -aludiendo al contexto del ordenamiento jurídico positivo ecuatoriano- que “para el caso de los delitos tributarios (infracciones a obligaciones sustanciales), es posible hablar de un derecho penal tributario. Mientras que para contravenciones y faltas reglamentarias de un derecho tributario penal”.⁴²

En nuestro caso, adherimos a la posición según la cual, la disciplina cuyo objeto de estudio es el ilícito tributario, incluido el delito tributario y la infracción tributaria, debe denominarse *Derecho penal tributario*, bajo el argumento expuesto por Sainz de Bujanda al inicio de este epígrafe y admitiendo que con fines didácticos se puede hacer mención al *Derecho tributario penal* para referir aquella parcela del *derecho penal tributario* que integra los ilícitos y las sanciones tipificadas específicamente en las leyes tributarias.

4. Teorías sobre la autonomía del Derecho penal tributario como rama del Derecho

La idea central de este acápite es presentar una síntesis de las distintas corrientes en las cuales la doctrina ubica el derecho penal tributario. En tal sentido, resulta pertinente traer a colación la reflexión de Pérez Valencia sobre este particular que, sin duda, destaca la importancia de este tema. Al respecto, expresa la referida autora lo siguiente:

Analizar la problemática de la ubicación del derecho tributario penal es llegar a las entrañas de la naturaleza misma de este, puesto que a pesar de que el derecho penal así como el derecho tributario están en la esfera pública; hay diferencias irreconciliables en su naturaleza y en el desarrollo que cada una de estas ciencias ha tenido en el tiempo y en el espacio.⁴³

Prosigamos nuestra revisión de las distintas teorías que existen, iniciando con la explicación de la teoría penalista.

⁴¹ Sáinz de Bujanda, “En torno al concepto y el contenido del Derecho penal tributario”, 111.

⁴² Boris Barrera Crespo, *El delito tributario: elementos constitutivos y circunstancias modificadoras* (Quito: UASB y Corporación Editora Nacional, 2005), 22, <http://hdl.handle.net/10644/186>

⁴³ Pérez Valencia, “El derecho tributario penal ecuatoriano”, 101.

4.1. Teoría penalista

Respecto a la corriente que ubica al derecho penal tributario como parte del derecho penal, Pérez Valencia explica que:

La teoría alemana consideró que las infracciones fiscales corresponden al derecho penal común por identidad de principios jurídicos reguladores y del bien jurídico tutelado, en razón de que en ambos casos el legislador buscaba restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger los intereses superiores de índole moral, que las infracciones fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio del Estado y de la comunidad, de naturaleza análoga a los del derecho penal común y que el infractor fiscal trata de dilucidar una disminución de su riqueza, de modo que lo impulsan los mismo móviles que justifican las penalidades ordinarias.⁴⁴

El autor Carlos Weffe, ubica dentro de esta corriente a los tratadistas Sáinz de Bujanda, Dino Jarach y Héctor B. Villegas. Haciendo alusión al pensamiento de esos autores, Weffe explica la teoría penalista como sigue a continuación:

tenemos la doctrina penalista, la cual, en resumidas cuentas, asimila la infracción tributaria a un hecho típico, antijurídico y culpable, esto es, a un delito. Participe de esta teoría es Fernando Sáinz de Bujanda, quien al respecto señala: *“La infracción tributaria constituye, lisa y llanamente, una especie de infracción de orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales”*, para luego agregar *“Se trata, sin duda, de un sector del derecho penal que aún no ha emigrado del campo de la legislación tributaria, pero que por ello no deja de ser constitutivamente derecho penal”*.

Por su parte, el tributarista ítalo-argentino Dino Jarach expone su punto de vista en los términos de que la idea de lo penal no es algo exclusivo del Derecho Penal, sino que irradia su influencia en las demás esferas de lo jurídico, y que por tanto, podemos hablar de un Derecho Penal Tributario, como aquella rama del Derecho Penal que se encarga del ilícito fiscal, así como hay Derecho Penal Internacional, Administrativo, etc. Igualmente, Villegas nos habla de la reciente tendencia a punibilizar las conductas más graves de infracción tributaria, bien sea como forma de evasión o bien sea como incumplimiento de los deberes específicos de cada contribuyente, por lo cual cabe considerar que el ilícito tributario es sólo parte del Derecho Penal, y que el mismo tiene de tributario que está referido a los tributos.⁴⁵

Concluye Weffe, señalando que:

la Doctrina penalista postula la identidad sustancial entre los ilícitos del Derecho Penal Común y el Derecho Tributario, por lo cual las infracciones y sanciones en materia de

⁴⁴ *Ibíd.*, 104.

⁴⁵ Carlos E. Weffe H, “Naturaleza jurídica del Ilícito Tributario”, *Revista de Derecho Tributario de la AVDT*, n.º 79 (1998): 79, <https://www.avdt.org.ve/download/revista-de-derecho-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-legis-editores-1998-numero-79-1998-materias-temas-derecho-electronico-y-de-las-telecomunicaciones-derecho-a/>.

tributos son regulados por los principios generales del Derecho Penal, en todo aquello que no esté específicamente regulado por la Ley tributaria.⁴⁶

El mismo autor es partidario de la teoría penalista con base al siguiente argumento:

El ilícito -violación del ordenamiento jurídico- es general a todo el ordenamiento, lo cual quiere decir que toda norma jurídica es susceptible de quebrantamiento, y el autor de tal hecho, acreedor de la pena correspondiente. No se debe entrar a distinguir si la norma quebrantada es de tal o cuál rama del derecho; hay un hecho objetivo que rompe la paz social, bien sea de manera directa o indirecta -afectando los intereses del Estado, que merece una pena. No es posible distinguir, bajo ningún concepto, si la norma transgredida pertenece al derecho administrativo o al derecho tributario, o si la norma que sanciona se encuentra o no en el Código Penal; ontológicamente, su naturaleza será punitiva, se encuentre en el cuerpo legislativo que se encuentre.⁴⁷

Por su parte, Anzola, ubica dentro de esta corriente a los autores alemanes Schwaiger, Meyer, Wagner, Vocke y von Bar.⁴⁸ Según Anzola, se inscriben también dentro de esta teoría los siguientes autores: Horacio García Belsunce,⁴⁹ Rodolfo R Spisso,⁵⁰ Dino Jarach (Argentina),⁵¹ Sergio Francisco de la Garza y Margarita Lomeli Cerezo (México),⁵² Saínz de Bujanda (España),⁵³ Alberto Arteaga Sanchez, Carlos Weffe y Moreno Rivas (Venezuela).⁵⁴ Anzola comparte también los postulados de esta tesis.

En Ecuador, admitiendo ciertas modulaciones, Mogrovejo también es partidario de la corriente penalista. El autor Boris Barrera Crespo, también ubica dentro de la corriente penalista a otros autores como Gonzalo Rodríguez Murillo y Marienhoff.⁵⁵

Anzola menciona que esta posición fue acogida en las Primeras Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, cuya quinta conclusión -citada anteriormente- dice: “Se reconoce la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código Penal y las tipificadas en las leyes tributarias.”⁵⁶

⁴⁶ Ibid., 79.

⁴⁷ Ibid., 82-83.

⁴⁸ Oswaldo Anzola, “Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario”, *Revista de Derecho Tributario de la AVDT*, n.º 72 (1996): 7, <https://www.avdt.org.ve/download/revista-de-derecho-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-1996-numero-72-1996-materias-temas-derecho-electronico-y-de-las-telecomunicaciones-derecho-administrativo/>

⁴⁹ Ibid., 8.

⁵⁰ Ibid., 9.

⁵¹ Ibid., 11.

⁵² Ibid.

⁵³ Ibid., 12.

⁵⁴ Ibid., 12-13.

⁵⁵ Barrera Crespo, *El delito tributario*, 15.

⁵⁶ Anzola, “Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario”, 8.

4.2. Teoría administrativista

Sostiene Boris Barrera Crespo, que la tesis “Desarrollada en Alemania en el año de 1902 por James Goldschmidt, sustenta que la distinción entre infracciones al derecho penal y las que ofenden al derecho tributario existe”.⁵⁷

Por su parte, apunta Anzola que la tendencia administrativista “surge también en Alemania como una reacción a la tesis penalista”.⁵⁸ Continúa explicando el autor que la tesis fue sostenida originalmente por Spiegel y Binding quienes “consideraron que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común”.⁵⁹

El autor Carlos Weffe, al referirse a esta teoría señala que:

un sector importante de la doctrina asimila la infracción tributaria al ilícito administrativo, distinguiendo este último del ilícito de carácter penal en el sentido de que, en las infracciones administrativas, la lesión al orden social se da de manera indirecta, puesto que lo que se enturbia es la actividad administrativa tendiente al logro del bien común.⁶⁰

Sigue Weffe explicando:

De esta forma, Villegas Basavilbaso afirma que se debe aceptar la diferencia entre delito (de Derecho Penal) y contravención (propia de Derecho Administrativo), puesto que las mismas se diferencian en lo atinente a la ejecución de oficio, régimen de prescripción, allanamiento, etc., y concluye en la necesidad de un Derecho Penal Administrativo constituido por normas administrativas o contravencionales que tutelan el buen orden de la cosa pública, encarando la responsabilidad en forma objetiva. En este sentido se expresan Lubarry, Imaz, Spota, Andreozzi y José María Martín, entre otros, añadiendo además la exclusión de la aplicación a la infracción tributaria de los principios generales del Derecho Penal, contenidos en el Código Penal.

En resumen, y según las palabras del eminente penalista Luis Jiménez de Asúa, las infracciones tributarias, si se les asimila en último término a las infracciones administrativas “serían el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la Administración (en este caso, la Administración Tributaria), una pena determinada” (Interpolado nuestro).⁶¹

Inscrito también dentro de esta posición, Oswaldo Soler -citado por Pérez Valencia-, sostiene el carácter administrativo del derecho tributario penal, señalando que:

⁵⁷ Barrera Crespo, *El delito tributario*, 16.

⁵⁸ Anzola, “Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario”, 14.

⁵⁹ *Ibíd.*

⁶⁰ Weffe H, “Naturaleza jurídica del Ilícito Tributario”, 79.

⁶¹ *Ibíd.*, 80.

El carácter administrativo —de las teorías administrativas— es basado en las características y efectos de la pena que no busca disminuir —en criterio de dicha doctrina— un bien jurídico del transgresor (como en el derecho penal común), sino indemnizar al fisco, por la infracción cometida. Se sostiene también que la naturaleza administrativa viene dada por ser la administración pública quien juzga y aplica las sanciones (sin perjuicio de los ulteriores recursos judiciales) mientras que en el derecho penal común es la competencia de la jurisdicción judicial.⁶²

Schonke, referido por Anzola, sintetiza las ideas fundamentales que postula esta teoría, en los términos que se indican a continuación:

1. Conducta antiadministrativa es la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal.
2. La pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; es, más bien, una simple pena de orden;
3. Rigen a su respecto principios especiales para la culpabilidad;
4. Debe admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida;
5. Se aplican normas especiales respecto de la punibilidad de personas jurídicas y de terceros.⁶³

Para tratar de distinguir la diferencia entre esta teoría con la corriente penalista, es pertinente destacar lo que dice Anzola quien expone que “Para esta teoría la pena es un medio para reprimir la actuación del particular que no colabora con la administración en la realización del bien común. Para el derecho penal común lo que se trata es de evitar y proteger los derechos individuales; se trata de reprimir infracciones violatorias de deberes morales”.⁶⁴

Además de los autores antes mencionados, Anzola ubica también dentro de esta tendencia a Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández (España) e indica que el autor argentino Héctor Belisario Villegas inicialmente sostuvo esta posición, modificando posteriormente su postura migrando a la corriente penalista.⁶⁵

Para cerrar este acápite, finalizamos con el autor Barrera Crespo, quien en síntesis resume la tendencia administrativista de la siguiente manera:

para los administrativistas, todas las infracciones al derecho tributario son de naturaleza enteramente administrativa y no penal. No se permite acudir a los principios propios del derecho penal general. Los ilícitos tributarios son enteramente contravenciones, la responsabilidad exigida es la objetiva, las reglas de la culpabilidad son diferentes, incluso las de imputabilidad.⁶⁶

⁶² Pérez Valencia, “El derecho tributario penal ecuatoriano”, 110.

⁶³ Anzola, “Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario”, 14.

⁶⁴ *Ibíd.*

⁶⁵ *Ibíd.*

⁶⁶ Barrera Crespo, *El delito tributario*, 18.

4.3. Teoría tributaria

De acuerdo con Barrera Crespo, la creación de esta teoría “se le atribuye al autor italiano Giovanni Carano/Don vito, quien concibe al derecho tributario penal como disciplina autónoma, partiendo de un concepto unitario de infracción fiscal, independiente enteramente de las de tipo penal”.⁶⁷

Barrera Crespo refiere que en criterio de autores como De la Garza, Villegas y García Belsunce, el autor Giuliani Fonrouge constituye el principal expositor de esta postura.⁶⁸

Respecto a esta corriente de pensamiento, Weffe explica que:

encontramos la posición que no asimila al hecho ilícito tributario con ninguna rama jurídica distinta al Derecho Tributario, sino que propugna la existencia de un Derecho Penal Tributario o Fiscal, como lo llaman entre otros Jiménez de Asúa, Jarach, y Giuliani Fonrouge. Este último se expresa de tal tesis bajo los siguientes argumentos: “...el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, en un concepto de soberanía financiera distinta de la soberanía política [...]. Por esto, es acertado decir que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal [...]. Consideramos que, simplemente, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas como tal, es independiente; pero, concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica -ilícito fiscal- y que no puede hablarse de sanciones fiscales en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras”.⁶⁹

Anota Anzola que “Giuliani Fonrouge puede ser incluido dentro de esta tendencia reconociendo que el autor no habla de un Derecho Penal Tributario autónomo sino como un capítulo del Derecho Tributario que, a su vez, integra el Derecho Financiero”.⁷⁰ Esta apreciación de Anzola -que compartimos- guarda congruencia con la tesis expuesta en esta investigación, cuando se trató sobre la facultad sancionadora de la AT como una derivación del *ius puniendi* y no del poder tributario, refiriendo que las conclusiones adoptadas en las III JLDT, no persiguen construir o sostener una autonomía sustantiva o sustancial del derecho penal tributario bajo la conclusión de que “El ilícito tributario y sus sanciones integran el Derecho Tributario”.

⁶⁷ *Ibíd.*

⁶⁸ *Ibíd.*

⁶⁹ Weffe H, “Naturaleza jurídica del Ilícito Tributario”, 80.

⁷⁰ Anzola, “Naturaleza jurídica del Ilícito Tributario”, 16.

El mismo Giuliani Fonrouge reconoce que en su esencia las sanciones fiscales - pese a su particularismo- son de naturaleza penal. Para no descontextualizar al autor, veamos lo que señala el tratadista argentino:

Las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para reprimir y prevenir las transgresiones y no para reparar daño alguno [...] de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada por el Código Penal. No se rigen por las normas de éste, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse “derecho penal administrativo” o “derecho penal económico”, cuya autonomía científica resulta inadmisibles.⁷¹

Por consiguiente, como lo anota Anzola, si bien se puede inscribir a Giuliani Fonrouge, en esta corriente que se denomina teoría tributaria, se debe tener la precaución de no atribuirle al tratadista una pretensión que no ha formulado, cuando menos de manera explícita, de sostener una autonomía sustantiva o sustancial del derecho penal tributario.

Según Anzola, dentro de esta posición podemos ubicar también a Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo y dentro de la doctrina española comparten esta teoría José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González.⁷²

4.4. Teoría ecléctica o mixta

Además de las corrientes penalista, administrativista y tributaria, se puede identificar una cuarta postura, que se denomina ecléctica o mixta, habida cuenta de que combina elementos dos o más de las teorías expuestas. En esta corriente, se puede ubicar el autor Barrera Crespo. En efecto, explica el mencionado autor que:

Así, para el caso de los delitos tributarios (infracciones a obligaciones sustanciales), es posible hablar de un *derecho penal tributario*. Mientras que para contravenciones y faltas reglamentarias, de un *derecho tributario penal*.

Derecho penal tributario, pues aunque al derecho tributario le asisten principios y características propias, el legislador consideró, que en alguna medida está compuesto por un *derecho sancionatorio* que participa «de algunos principios que regulan al derecho penal tradicional y por lo tanto no le es ajeno en esta materia el sistema de significado que preside el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado».

Y un derecho tributario penal, el aplicable dentro de un marco «puramente administrativo, bajo la perspectiva y el sistema disciplinario propio del derecho tributario», cuando se castiguen la violación a deberes formales.

⁷¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol 2, (Buenos Aires: Ediciones De Palma, 2004), 545.

⁷² Anzola, “Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario”, 17.

[...] no es atrevido sostener, que la posición ecuatoriana si bien es apegada a la teoría tributaria, es una teoría ecléctica, al conciliar los principios y garantías de índole constitucional y legal que mantiene el derecho penal, a los principios, finalidades y alcances propios del derecho tributario”.⁷³

Conocer las distintas corrientes y teorías es importante, porque según la postura que se adopte se pueden desprender o deducir diferentes consecuencias e incluso conclusiones excluyentes o irreconciliables entre sí. Para cerrar este punto, baste decir que, más allá de la posición con la que un autor comulgue, hay que atender a la normativa específica del ordenamiento jurídico que se esté examinando, comenzando por la Constitución para tratar de esclarecer hacia cuál de las teorías se inclina respecto a este tema dicho ordenamiento.

En mi criterio, se puede concluir que independientemente de los enfoques que ofrecen las distintas corrientes y teorías sobre la autonomía del derecho penal tributario, los límites al ejercicio del *ius puniendi* por parte de la Administración Pública en general y de la AT en particular, están perfilados y definidos por la Constitución, siendo aplicables además instrumentos y tratados internacionales suscritos por Ecuador en materia de derechos humanos. No obstante, el autor de la presente investigación se inscribe dentro de la corriente penalista, asumiendo que los principios de dicha rama del derecho también informan en sentido amplio el régimen de infracciones administrativas, habida cuenta que la CRE no distingue la aplicación de esos principios en función de la naturaleza *penal* o *administrativa* de la infracción.

5. Diferencias entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador

Hasta el momento, se ha sostenido que no se encuentran argumentos que permitan edificar de manera sólida una teoría sobre la autonomía sustantiva o sustancial del derecho penal tributario, desde el concepto de *poder tributario*, que justifique su separación del *poder punitivo* del Estado o *ius puniendi*. En otras palabras, se ha descartado la justificación del régimen del ilícito tributario o fiscal desde la denominada corriente o teoría tributaria.

Sin embargo, ¿qué sucede en cambio con el derecho administrativo sancionador? Acaso, ¿los principios que informan el derecho administrativo sancionador resultan diferentes a los que informan el derecho penal? No se puede ignorar que la

⁷³ Barrera Crespo, *El delito tributario*, 22.

Administración impone sanciones. No las puede crear, porque la tipificación y por tanto *creación* de los ilícitos es materia de reserva legal, pero, sin duda, la Administración determina cuándo se considera que un sujeto ha incurrido en una infracción, sustancia el procedimiento, decide la sanción aplicable y adicionalmente, la ejecuta. En tal sentido, se ha dicho que:

El derecho administrativo sancionador, como expresión jurídica de la potestad de sancionar atribuida a la administración pública, debate sus orígenes con el principio clásico en la literatura jurídica de la tridivisión del poder, según el cual la potestad de imponer sanciones a los administrados es competencia exclusiva de la autoridad jurisdiccional. Sin embargo, la facultad para sancionar arrogada por las autoridades administrativas es concebida por la jurisprudencia contemporánea como una manifestación (junto con el derecho penal) de un único *ius puniendi* del Estado.⁷⁴

Los autores que sostienen la teoría penalista, esto es, que los principios que informan el régimen del ilícito tributario son aquellos que corresponden al derecho penal, están conscientes de que las *infracciones*, en el sentido que se da a la expresión en esta investigación,⁷⁵ son impuestas y aplicadas por la autoridad administrativa.

Ahora bien, resulta evidente que hay un sector de la doctrina, que prefiere ubicar el régimen de las *infracciones tributarias* dentro del ámbito del derecho administrativo sancionador. Así las cosas, está claro que el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, son manifestaciones del *ius puniendi*. También está clara una diferencia, en el derecho penal la pena la impone la autoridad judicial y en el derecho administrativo sancionador la pena o sanción la impone la autoridad administrativa. Pero a más de esta diferencia, ¿existen diferencias sustanciales entre el uno y el otro?

Los autores que se decantan por la teoría administrativista, acotan diferencias entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal, de tal modo que, aunque se puede afirmar que tienen un tronco común (el *ius puniendi*) existen entre la una y la otra rama, algunas diferencias que impiden reconocer entre ellas una identidad plena.

En el acápite anterior, se han examinado -en síntesis- los fundamentos de la postura administrativista y los fundamentos de la tesis penalista. No obstante, conviene

⁷⁴ Merlano Sierra, *Aspectos Generales de la Potestad Punitiva*, 14.

⁷⁵ Como se indicó en el capítulo primero, para efectos de este trabajo de investigación y con fines académicos, se distinguen las *infracciones tributarias* de los *delitos tributarios*, entendiendo comprendida cada una de esas categorías dentro de un concepto más amplio de *ilícito tributario* o *ilícito fiscal*. Es importante prevenir al lector, que el presente trabajo de investigación se centra en las incidencias de los límites del *ius puniendi* sobre el régimen de las infracciones tributarias en la acepción acotada, de manera que no se profundiza en el estudio de esas incidencias respecto al delito tributario.

precisar cuáles son las diferencias y si esas diferencias inciden de forma sustancial respecto al ilícito tributario.

Al respecto, Sayagués Laso (a quien se le puede considerar un tratadista del derecho administrativo) sostiene lo siguiente:

Si se examina con criterio objetivo la realidad jurídica de la generalidad de los países, surge como verdad evidente que no hay diferencias de naturaleza entre los hechos que configuran delitos y faltas, como tampoco la hay entre tales hechos y los que constituyen infracciones administrativas.⁷⁶

Luego de exponer las diversas circunstancias que, a su criterio, sustentan la opinión antes referida, Sayagués Laso apunta que “La diferencia aparece en el régimen jurídico de las sanciones”. En este sentido, explica que:

La distinción entre las sanciones penales y las administrativas radica en diversos elementos: aquellas se imponen por acto jurisdiccional, mientras que estas se aplican mediante actos administrativos; de ahí deriva que en el primer caso el pronunciamiento se haga cosa juzgada, mientras que en el segundo esté sujeto a contralor jurisdiccional posterior; las sanciones penales son generalmente más severas que las administrativas; tienen cierto carácter infamante y constan en los antecedentes policiales y judiciales, etc. En resumen, no hay una diferencia de naturaleza entre los hechos que configuran infracciones penales y administrativas, y la distinción de las sanciones radica en el conjunto de caracteres de ambos sistemas represivos.⁷⁷

Por su parte, Merlano Sierra identifica entre los diversos criterios utilizados por la doctrina para diferenciar el derecho penal del derecho administrativo sancionador, los siguientes: (i) la gravedad del ilícito; (ii) la valoración jurídica de las conductas y la tutela de bienes jurídicos, acotando que la tutela penal implica una valoración más intensa de los intereses protegidos que el derecho administrativo sancionador; (iii) en algunos casos, se alude a criterios cuantitativos para determinar la ubicación de una conducta dentro del campo penal o administrativo, trayendo a colación el ejemplo de “las defraudaciones tributarias en España, que cuando exceden de un determinado monto pasan de infracción administrativa a delito”⁷⁸; (iv) distingue también “criterios de carácter formal, como lo es el órgano titular de la competencia para sancionar”⁷⁹; (v) la naturaleza de la sanción que se puede imponer, estando vetado para el derecho administrativo la privación de la

⁷⁶ Enrique Sayagués Laso, *Tratado de derecho administrativo* (Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 2002), 427.

⁷⁷ *Ibíd.*, 428.

⁷⁸ Merlano Sierra, *Aspectos Generales de la Potestad Punitiva del Estado*, 25.

⁷⁹ *Ibíd.*.

libertad que sería fuero exclusivo de la norma penal y (vi) de acuerdo a “la finalidad perseguida en cada una de ellas, es decir, según el ‘telos’ perseguido”.⁸⁰

Con ciertas reservas, el autor colombiano se adhiere a “la opinión de Merkl (2004) al considerar que el único criterio certero para determinar si una situación se ventila a la luz del derecho penal o del derecho administrativo sancionador lo constituye el órgano competente”.⁸¹

En nuestro criterio, a pesar de las diferencias anotadas por la doctrina entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, al amparo de las garantías y derechos que resultan aplicables a todos los procesos y que están contenidas en el artículo 76 de la CRE, las cuales no discriminan para efectos de su aplicación entre la categoría “penal, administrativa o de otra naturaleza” de la infracción, nos conduce a concluir que no existen diferencias sustanciales respecto a los principios que informan y establecen límites a cada una de esas ramas que constituyen expresión de un único *ius puniendi* del Estado.

Más aún, admitiendo la posibilidad de que la expresión utilizada en el artículo 76.3 constitucional, al referirse a infracciones de “otra naturaleza”, haya dejado una puerta abierta para entender allí incluida a la infracción tributaria, con el objeto de poder justificar su autonomía -en los términos que propugnan los partidarios de la corriente tributaria-, todavía en ese caso, tendrían que aplicarse a ese tipo de infracciones, todos los principios que informan y limitan el *ius puniendi*, pues -se insiste- que la Constitución no discrimina ni hace distinciones para efectos de su aplicación *ex ante*, es decir, en cuanto al diseño y configuración del régimen por el legislador y *ex post*, esto es al momento de su concreta aplicación por el juez o la autoridad administrativa, de las garantías consagradas en su texto.

Hay que dejar en claro que, en la medida que las normas que establecen infracciones y sanciones se aparten de los postulados que representan verdaderos límites al ejercicio del *ius puniendi* establecidos en la CRE, independientemente del instrumento legal en que se encuentren, podrían devenir en inconstitucionales. Sin embargo, es admisible hacer algunas matizaciones o modulaciones, siempre, claro está, que ello no resulte incompatible con las garantías previstas en la CRE, pues la Carta Magna no puede ser desconocida, inobservada o inaplicada *so* pretexto de una matización o modulación de principios.

⁸⁰ *Ibíd.*, 28.

⁸¹ *Ibíd.*

A modo de conclusión, es menester destacar que, a pesar de las diferencias anotadas por la doctrina entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, al amparo de las garantías y derechos que resultan aplicables a todos los procesos y que están contenidas en el artículo 76 de la CRE, las cuales no discriminan para efectos de su aplicación entre la categoría “penal, administrativa o de otra naturaleza” de la infracción, no existen diferencias sustanciales respecto a los principios que informan y establecen límites a cada una de esas ramas que constituyen expresión de un único *ius puniendi* del Estado, más allá de ciertas matizaciones o modulaciones que en ningún caso pueden implicar inobservancia o inaplicación de tales principios.

6. Identidad ontológica, sustantiva, material o sustancial de los delitos y las infracciones administrativas

Es importante anotar que, sobre este particular, no existe consenso en la doctrina, existiendo varias posiciones al respecto. Así, por ejemplo, Pérez Valencia refiere que para Soler y García Belsunce “hay dos teorías sobre el tema del ilícito tributario que admiten la distinción cuantitativa o de grado, más no la diferenciación cualitativa u ontológica; y las que aceptan la distinción ontológica.”⁸²

En la doctrina, se examina este apartado con el propósito de determinar si realmente existen diferencias sustanciales entre el delito y las infracciones administrativas y en caso de existir, identificar cuáles serían esas diferencias. Según Pérez Valencia, de lo que se trata es de “encontrar la diferencia esencial de su tipificación”⁸³. Para la referida autora, la división entre el injusto criminal (delito tributario) y el injusto administrativo (infracciones administrativas) no constituye una mera distinción formal “sino que va a la esencia de la infracción pues el nivel de protección del bien jurídico protegido hace que las infracciones sean de un tipo de gravedad, leve, grave o gravísimas”⁸⁴, justificando así que pueda hablarse de un derecho administrativo sancionador.

Uno de los aspectos medulares sobre los cuales la doctrina analiza la similitud o la diferencia entre el delito tributario y las infracciones tributarias, gira en torno al *bien jurídico protegido* en el derecho penal por un lado y en el derecho administrativo sancionador, por el otro. En este orden de ideas, se identifica que las diversas teorías que

⁸² Pérez Valencia, *El derecho tributario penal ecuatoriano*, 136.

⁸³ *Ibíd.*, 131.

⁸⁴ *Ibíd.*

se formulan, igualmente están relacionadas o vinculadas a las corrientes que se examinaron en acápites anteriores a saber: la teoría penalista, administrativista o tributaria.

En tal sentido, distingue Pérez Valencia entre (i) las “[t]eorías que diferencian la naturaleza del bien jurídico protegido”⁸⁵, (ii) la “[t]eoría que considera de igual naturaleza jurídica el bien jurídico protegido”⁸⁶ y (iii) la autora formula su propia “[t]eoría sobre la naturaleza jurídica del bien jurídico protegido”⁸⁷. Veamos de manera sucinta, lo que refiere cada una de las posiciones. Respecto a la primera postura mencionada:

se habla de la *teoría que diferencia la naturaleza jurídica del bien jurídico protegido*. Esta se enmarca dentro de la doctrina que encuentra la diferencia en el derecho sancionador administrativo del derecho penal, es por tanto, uno de sus matices que convierte este elemento en uno de los requisitos diferenciadores entre ambas ramas. Se habla incluso de la *Teoría de las infracciones* del orden, tratando de dar una explicación con claros criterios diferenciadores entre estas dos ramas del derecho. En verdad dice la doctrina que, el derecho penal se ocupa del injusto criminal mientras que diferencia al derecho administrativo sancionador como “del orden porque su contenido de injusto se agota en la transgresión de puro interés administrativo o preceptos de orden”.⁸⁸

Respecto a la teoría que considera de igual naturaleza jurídica el bien jurídico protegido, apunta Pérez Valencia que:

En esta teoría se considera al derecho administrativo sancionador, como ciencia que asimila fehacientemente los principios generales del derecho penal. No se puede, dicen los autores, distinguir del derecho penal, ni dar le autonomía de este al derecho tributario penal. Si bien existen elementos que lo hacen particular, esto no implica su separación en cuanto a la aplicación y uso de los principios penales comunes aplicados al derecho tributario penal. Esta obra se afinca también en la similitud de la naturaleza jurídica del bien jurídico protegido, pues en ambas disciplinas se habla de un bien jurídico protegido, mientras en el derecho penal es un determinado bien jurídico, en el derecho tributario penal es la propiedad de los ingresos del fisco.⁸⁹

Sobre este particular, adherimos a la postura de la autora ecuatoriana quien formulando su propia teoría considera que:

no resulta imposible hablar de un bien jurídico protegido, en el ilícito tributario, dependiendo de su clasificación; esto es, si hablamos de falta reglamentaria,

⁸⁵ *Ibíd.*, 139.

⁸⁶ *Ibíd.*, 141.

⁸⁷ *Ibíd.*

⁸⁸ *Ibíd.*, 139.

⁸⁹ *Ibíd.*, 141.

contravención o delito tributario en particular. En el tema de las infracciones leves como habla la doctrina española, o formales como lo llama la doctrina en Argentina, efectivamente no hallamos un bien jurídico protegido como aquel que se esgrime en el derecho penal común, sino más bien como habla la teoría de la distinción del bien jurídico protegido, podemos encontrar que la tipificación garantiza los intereses de la administración y la función de recaudación que realiza, en el caso de la tributaria.⁹⁰

En otras palabras, tanto en el delito tributario como en las infracciones administrativas, puede identificarse un bien jurídico protegido. Así las cosas, respecto del delito tributario el bien jurídico protegido será el patrimonio del Estado y en el caso de las infracciones, las funciones de la AT, las cuales comprenden la denominada facultad determinadora y recaudadora. Si bien no son equiparables, siendo que en el caso de los delitos, el daño que se produce como consecuencia del quebrantamiento de la norma que tipifica el ilícito, comporta una lesión de mayor intensidad, no es menos importante reconocer que en el ámbito del derecho administrativo sancionador tributario, también se trastoca una función de vital importancia para el sostenimiento del Estado, cristalizado en aquellas facultades de la AT (determinadora y recaudadora), que debido a su importancia son objeto de tutela desde el prisma del derecho administrativo sancionatorio.

Ahora bien, en el marco de esta investigación, se ha mencionado también que una de las principales razones para admitir que el régimen de infracciones tributarias debe estar informado por los principios del *ius puniendi* es que existe una identidad ontológica, sustancial, sustantiva o material entre el delito y la infracción administrativa. Pero, exactamente, ¿qué comporta esta identidad?. Esta postura, se inscribe por supuesto dentro de aquella corriente denominada *teoría penalista*.

En efecto, además del enfoque que estudia las diferencias o similitudes entre el delito tributario y la infracción tributaria partiendo del *bien jurídico protegido*, un sector de la doctrina se inclina por predicar que existe identidad entre el delito y la infracción tributaria, porque -según esta tesis- no existen diferencias en cuanto a su naturaleza. En este orden de ideas, Moreno de Rivas, quien coincide con la posición de otros autores, como Sainz de Bujanda, Jiménez de Asúa, entre otros, lo explica de la siguiente manera:

En nuestro criterio, la infracción o ilícito tributario, no tiene una naturaleza diferente al ilícito penal, ambos son especies de un mismo género: el hecho ilícito, ambos constituyen acciones u omisiones descritos en la ley como hechos punibles, no importa la rama del derecho en la cual un precepto infringido esté ubicado, ni el tipo de sanción que se aplique por la violación del precepto, la respuesta del Estado ante la presencia de conductas

⁹⁰ *Ibíd.*

tipificadas en un texto legal como hechos ilícitos siempre es una pena con la cual la Ley puede ordenar, la afectación del patrimonio o de las libertades personales del infractor.⁹¹

Para los redactores del MCTCIAT, existirían diferencias ontológicas entre el delito tributario y la infracción administrativa, justificadas por las diferencias respecto a: (i) la autoridad que establece la sanción; (ii) el procedimiento que se sigue y (iii) la pena que se impone. El MCTCIAT expresa lo siguiente:

Son claramente apreciables las diferencias en el régimen jurídico de las infracciones y los delitos. Es decir, existe una diferencia sustancial de naturaleza entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Tributario Penal. Así, existe consenso en la doctrina en que el delito tributario se diferencia de la infracción administrativa por el órgano que establece la sanción (el Juez o Tribunal Penal, en el primer caso; la Administración Tributaria en el segundo), por el procedimiento que debe seguirse (el procesal penal, en el primer caso; el administrativo o judicial administrativo en el segundo) y por el tipo de pena (posibilidad de pena privativa de la libertad, en el primer caso; proscripción de este tipo de pena en el segundo). Como garantía jurisdiccional, la pena privativa de libertad, solamente podrá imponerse por la justicia ordinaria. Ahora, pese a estas diferencias “ontológicas”, este Título parte de la similitud de principios que deben regir tanto a los delitos como a las infracciones administrativas, que no son otros que los principios de la materia penal.⁹²

En mi opinión, las diferencias anotadas por los redactores del MCTCIAT, no comportan diferencias sustanciales entre el delito y la infracción tributaria, pues al final ambos institutos estarán informados por las mismas limitaciones constitucionales al *ius puniendi*. Pero esta afirmación, no significa dejar de reconocer que las diferencias anotadas son importantes, en la medida que permiten al legislador, al momento de valorar en abstracto las conductas punibles, identificar acciones u omisiones, unas respecto de otras, según su gravedad. A partir de esta distinción, como se verá en el siguiente apartado, se plantean ciertas modulaciones del Derecho administrativo sancionador con relación al Derecho penal (tributario): severidad de la sanción (pena privativa de la libertad solo en delitos); competencia, prescripción de la acción y de la infracción y procedimiento.

Finalmente, para concluir este acápite, concordamos con Merlano en que “la ‘aceptación generalizada’ de una ‘identidad ontológica’ entre delitos e infracciones (Huergo, 2007) conlleva a exigir la aplicación de un mínimo de garantías

⁹¹ Aurora Moreno de Rivas, “La Infracción Tributaria”, en *Comentarios al Código Orgánico Tributario* (Caracas: AVDT, 1994), 99, <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-comentarios-al-codigo-organico-tributario-1994-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-1995/>.

⁹² CIAT, BID y GIZ, eds., *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana* (Ciudad de Panamá, mayo de 2015), 150, https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

constitucionales, llevando incluso a borrar los límites materiales de tales campos, salvo la privación de la libertad”.

7. Posiciones doctrinales sobre la modulación de los principios del *ius puniendi* en el Derecho administrativo sancionador

Merlano Sierra plantea que, tratándose el derecho administrativo sancionador “como manifestación relativamente novedosa del *ius puniendi* estatal se le han aplicado moduladamente principios propios del derecho penal”.⁹³

Resulta imprescindible aclarar que la aplicación *modulada* de un principio no significa que deje de observarse y mucho menos de aplicarse. Por ejemplo, el principio de tipicidad informa tanto al delito tributario como a la infracción administrativa. Sin embargo, hay que decir -siguiendo a Merlano- que dentro del ámbito administrativo la “matización del principio o menor rigidez del mismo, se hace necesaria especialmente en lo relacionado con la descripción típica de las conductas sancionables (taxatividad), pudiendo ésta no ser plenamente determinada, pero sí objetivamente determinable”.⁹⁴

Luce pertinente traer a colación el siguiente comentario contenido en el MCTCIAT, precisamente con ocasión del principio de tipicidad. Se señala en el referido Modelo lo siguiente:

Como es bien sabido en esta materia rige el principio de legalidad relativa. Esto quiere decir que la Ley debe establecer los elementos esenciales de los tributos y las normas básicas de procedimiento para su aplicación, sin perjuicio de que el reglamento u otras normas generales administrativas precisen o completen algunos aspectos de esos elementos esenciales.⁹⁵

Se trata, en definitiva, de admitir la descripción de supuestos menos detallados, esto es, más generales -a diferencia por ejemplo de la tipificación de los delitos- para aceptar que se puedan subsumir en ellos, un universo mayor de conductas que resultarían antijurídicas y contrarias a bienes o valores susceptibles de protección jurídica.

En mi criterio, evidencia de esta matización, es el uso cada vez más acentuado y generalizado de la técnica utilizada por el derecho administrativo sancionador, que consiste en el establecimiento de deberes formulados de forma amplia, los cuales se

⁹³ Merlano Sierra, *Aspectos Generales de la Potestad Punitiva del Estado*, 51.

⁹⁴ *Ibíd.*, 61.

⁹⁵ CIAT, BID y GIZ, *Modelo de Código Tributario del CIAT*, 153.

vierten en normas de diferente rango -legal o sublegal-, convirtiéndose en infracción el incumplimiento de tales deberes. Esta situación nos coloca en el ámbito de los denominados *tipos penales abiertos* o en *blanco*, lo cual, según explica Weffe, representa una:

técnica de reenvío para la estructuración de tipos penales, con la finalidad de suplir eficientemente la rigidez propia de la ley formal en la regulación de las nuevas formas de criminalidad, tales como la llamada delincuencia de cuello blanco. En este sentido, esta técnica de tipificación punitiva se ha vuelto hartó común, especialmente en la materia tributaria.⁹⁶

En tal sentido, expone Weffe que:

fue Karl Binding quien, por primera vez, esbozó el concepto de leyes penales en blanco (Blankettstrafgesetze) o de leyes abiertas (ojfene Strafgesetze), definiéndolas como aquellas leyes penales en las que está determinada la sanción, pero el precepto a que se asocia esta consecuencia no está formulado más que como prohibición genérica, que deberá ser definida por un reglamento o por una orden de la autoridad, incluso por una ley presente o futura.⁹⁷

Lo anotado precedentemente, comporta un riesgo de que respecto a las infracciones tributarias pueda configurarse eventualmente un divorcio con la garantía de la reserva legal. Cabe recordar que una cosa es modular un principio y otra distinta es desconocerlo, inaplicarlo o inobservarlo, debiendo prevenir que en el ordenamiento constitucional ecuatoriano la reserva de ley en materia de infracciones y sanciones es rígida, por lo que no podría existir modulación de este principio, cuestión que se examina más adelante.

Para cerrar este acápite, se puede afirmar en un sentido amplio, que aquellos autores que siguen la denominada corriente “penalista” se muestran más estrictos respecto a la aplicación de los principios del derecho penal ordinario sobre las infracciones tributarias, que aquellos autores que se inscriben en la corriente “administrativista”. Sin embargo, independientemente de la corriente, ambas coinciden en que no puede soslayarse la aplicación de los principios que informan el *ius puniendi*. La diferencia de

⁹⁶ Carlos E. Weffe H, “Leyes Penales en Blanco en el Derecho Penal Tributario Venezolano”, en *VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios* (Caracas: AVDT, 2002), 335, <https://www.avdt.org.ve/download/vi-jornadas-venezolanas-de-derecho-tributario-impuesto-sobre-la-renta-e-ilicitos-tributarios-evento-vi-jornadas-venezolanas-de-derecho-tributario-2002-caracas-caracas-avdt-518-p-2002-isbn/>.

⁹⁷ *Ibíd.*, 343.

acuerdo a la posición que se adopte, radicará principalmente en la rigidez con la que se considere que puedan aplicarse tales principios.

8. El bien jurídico tutelado en el Derecho penal tributario

En un sentido amplio, se puede afirmar que la racionalidad del régimen sancionatorio, especialmente dentro de un Estado de derecho, subyace en el bien jurídico que aspira proteger. Es decir, detrás de toda norma que tipifica una conducta ilícita y que, por tanto, resulta acreedora o merecedora de una sanción, tiene que existir un bien jurídico que el legislador considera necesario proteger siendo este bien jurídico precisamente la *ratio* que justifica el establecimiento de la infracción y de su consecuencia que es la sanción.

Así, por ejemplo, cuando en el COIP se tipifican los delitos contra la humanidad (como el genocidio), los derechos humanos resultan ser el bien jurídico objeto de tutela por el derecho penal. En este orden de ideas, la vida, la integridad física de las personas, la integridad sexual y reproductiva, la propiedad, la fe pública, la protección de la infancia, la libertad, la igualdad, la intimidad, la dignidad y la honra (el derecho al honor y buen nombre), la libertad de expresión y de culto, la salud, los datos personales, la cultura, la naturaleza o el medio ambiente, el patrimonio público, entre otros, constituyen bienes jurídicos que la sociedad y el Estado consideran que deben ser objeto de protección y por tanto, tutelados por el derecho penal.

En nuestro ordenamiento jurídico, en un sentido poco convencional, se puede apreciar que la *defraudación tributaria* se le considera un delito contra el régimen de desarrollo y no como normalmente se considera como un delito contra la hacienda pública o el patrimonio público. El artículo 275 de la CRE señala en su primer párrafo que “El régimen de desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del *sumak kawsay*”.

En mi opinión, esta visión del legislador considera que el fenómeno de la defraudación representa un ataque directo contra el régimen del buen vivir, lo que denota una visión más amplia del daño que comporta ese delito, ya que no se trata sólo de un daño a la Hacienda Pública en términos del recaudo que se deja de percibir, sino que tiene la connotación de que se trata de un daño a la sociedad, porque aquellos ingresos que se dejan de percibir, al no destinarse para la cobertura del gasto y las necesidades públicas,

dificulta o impide al conjunto organizado y articulado del sistema económico el desarrollo de la sociedad.

En este orden de ideas, el autor Raúl Cervini destaca la importancia del bien jurídico, como sigue:

El bien jurídico debe tener un papel preponderante en la solidificación de los principios de identidad y especialidad, lo que impone al Poder Judicial una interpretación limitadora de los pedidos de enjuiciamiento penal que envuelven la persecución de hechos que, en sí, sólo reflejan intereses formales y no la solución de conflictos en función de un bien jurídico concreto.⁹⁸

Por su parte, Juan C. Ferré Olive considera relevante hacer una distinción entre *bienes jurídicos mediatos o genéricos* y *bienes jurídicos técnicos o inmediatos*. En tal sentido, explica que:

otorgando plena razón a muchos autores que diferencian dos niveles de bienes jurídicos cuando se trata de delitos económicos, nos sumamos a este criterio que distingue bienes jurídicos mediatos o genéricos y bienes jurídicos técnicos o inmediatos. El bien jurídico mediato, o lo que es lo mismo, el motivo de la criminalización o *ratio legis*, aporta legitimidad a la intervención penal, por lo que se habla de una lesividad abstracta. Sin embargo, dicho bien jurídico no es operativo autónomamente, ya que necesita otro que suponga su concreción o precisión. El bien jurídico inmediato, que cumple una función indispensable desde la perspectiva técnico-jurídica, es el instrumento necesario para constatar la lesividad concreta. Existiendo esta doble perspectiva, debemos aclarar que el bien jurídico mediato, que posee una vocación claramente orientadora, verá limitada su importancia práctica, sirviendo como criterio auxiliar en la interpretación del sentido y límites del bien jurídico inmediato. Lo que no restringe su enorme trascendencia a la hora de justificar la intervención penal.⁹⁹

De manera que para Ferré Olive, el bien jurídico mediato tutelado en el derecho penal tributario:

Estará integrado, en primer lugar, por el orden público económico. Este interés da conexión y sentido al ámbito económico, máxime cuando se trata de una actividad propia del Estado. Pero dicho bien jurídico es muy amplio y carece de concreción. En otros términos, aunque es sumamente orientativo, no resulta suficiente para delimitar el objeto mediato de protección [...] Sintetizaremos entonces el bien jurídico mediato aquí tutelado como la Hacienda Pública, caracterizable como la actividad financiera del Estado, las Comunidades Autónomas y entes locales, desarrollada en el marco del orden público económico.¹⁰⁰

⁹⁸ Raúl Cervini, "Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho", *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, n.º 2 (2007): 50, <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/846>

⁹⁹ Juan Carlos Ferré Olive, "El bien jurídico protegido en los delitos tributarios", *Revista Penal México* 4, n.º 7 (2014): 85, <https://revistaciencias.inacipe.gob.mx/index.php/01/article/view/194>

¹⁰⁰ *Ibíd.*, 85.

Respecto al bien jurídico inmediato, señala el autor en comentario que se deben distinguir dentro del proceso de gestión tributaria, por un lado, el momento de la *liquidación* del tributo, “que culmina con la cuantificación o determinación de la deuda”¹⁰¹ y el momento de la *recaudación* “en la que se produce el cumplimiento voluntario o ejecutivo de la prestación que constituye su objeto”.¹⁰² Argumenta el autor que:

A partir del importante trabajo de Ayala, la doctrina ha comenzado a diferenciar claramente los delitos fiscales en dos vertientes según la fase de la vida del tributo en el que se encuentran, es decir, distinguiendo el momento de la liquidación del momento de la recaudación. Así, tanto este autor como Martínez Buján formulan esta separación, que se movería en torno a un “único interés patrimonial”, protegido de manera distinta.¹⁰³

En tal sentido, según Ferré Olive la *tutela del patrimonio público* vendría a ser “el interés jurídico preponderante en el momento de la recaudación tributaria, pero no en el de la liquidación del tributo”¹⁰⁴ principalmente porque en este momento “es donde se incrementa o se aminora el patrimonio público”.¹⁰⁵ En cambio, respecto al momento de la liquidación, de acuerdo al autor, el bien jurídico inmediatamente tutelado sería el *sistema tributario justo*, bajo la consideración de que “La indeterminación del tributo deriva necesariamente en la ignorancia o ineficacia administrativa, que es contraria a un sistema tributario justo porque lleva a un reparto desigual de cargas tributarias beneficia a los menos honrados”.¹⁰⁶

Para el equipo que preparó el MCTCIAT de 2015:

la violación de los deberes sustanciales o materiales, que están referidos al cumplimiento de las obligaciones de pagar una suma de dinero sean en concepto de tributo (obligación principal) o como pago a cuenta [...] provoca directamente un perjuicio pecuniario al Fisco de parte de los obligados tributarios, por lo que tienen como bien jurídico tutelado el patrimonio del Estado.¹⁰⁷

En cambio, respecto a la violación de las disposiciones relativas a los deberes formales de naturaleza tributaria, la orientación que sigue el MCTCIAT es que tales

¹⁰¹ *Ibíd.*, 88.

¹⁰² *Ibíd.*

¹⁰³ *Ibíd.*, 87

¹⁰⁴ *Ibíd.*, 89.

¹⁰⁵ *Ibíd.*, 88.

¹⁰⁶ *Ibíd.*, 90.

¹⁰⁷ CIAT, BID y GIZ, *Modelo de Código Tributario del CIAT*, 149.

violaciones “no causan perjuicio económico directo y tienen como bien jurídico tutelado la función tributaria (de gestión, control tributario, recaudación)”.¹⁰⁸

En cierto modo, este enfoque que está aplicado a las infracciones tributarias resulta coincidente con el enfoque de Ferré Olive, aunque este autor dirige su atención sobre el bien jurídico tutelado por el derecho penal tributario, con especial relación al delito. No obstante, como se ha visto, toda norma de carácter sancionatorio tiene como finalidad proteger un bien jurídico y no es la excepción cuando se trata de aquellas infracciones que son impuestas por la autoridad administrativa.

En esta línea de argumentación, es importante señalar que adherimos a la posición de Ferré Olive cuando sostiene que la protección de deberes formales y materiales, no podría constituir en sí un bien jurídico tutelado, fundamentalmente porque se trata, como lo aclara muy bien el referido autor, de una actividad que corre a cargo del propio contribuyente, de manera que “El derecho penal no protege ni deberes ni obligaciones tributarias, sino el resultado que se produce si se incumplen deberes y obligaciones, en otras palabras, el contenido de la relación tributaria”.¹⁰⁹

Por otra parte, Pérez Valencia, nos recuerda que:

para la teoría conocida con la denominación de “administrativa”, el bien jurídico tutelado por el régimen represivo tributario, es distinto cualitativamente del protegido por el derecho penal común; mientras este busca la protección de los derechos de los individuos, el derecho tributario penal persigue el propósito de proteger un interés público, el del Estado.¹¹⁰

Empero, a diferencia de la corriente administrativista, que considera cualitativamente diferente el bien jurídico tutelado en el derecho penal común respecto al derecho penal tributario con motivo del ilícito fiscal, la teoría penalista, refiriendo a los postulados del enfoque de la teoría alemana, considera que existe identidad en el bien jurídico tutelado, lo que explica de la siguiente manera:

las infracciones fiscales corresponden al derecho penal común por identidad de principios jurídicos reguladores y del bien jurídico tutelado, en razón de que en ambos casos el legislador buscaba restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger los intereses superiores de índole moral, que las infracciones fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio del Estado y de la comunidad, de naturaleza análoga a los del derecho penal común y que el infractor fiscal trata de

¹⁰⁸ *Ibíd.*

¹⁰⁹ Ferré Olive, “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, 89.

¹¹⁰ Pérez Valencia, *El derecho tributario penal ecuatoriano*, 110.

dilucidar una disminución de su riqueza, de modo que lo impulsan los mismo móviles que justifican las penalidades ordinarias.¹¹¹

Para Delogu, según Fonrouge “los delitos tributarios son delitos contra la administración pública y en especial contra la administración financiera, lo que constituiría el interés jurídico protegido”.¹¹²

Para cerrar la idea sobre este particular, baste decir que nos parece apropiado el enfoque según el cual, las infracciones que tienen por objeto sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales, como las de no pagar el tributo, no entregar las retenciones efectuadas y no realizar las retenciones existiendo la obligación de hacerlo, tienen como bien jurídico tutelado el *patrimonio público*, pues se afecta el recaudo tributario. En cambio, respecto a los deberes formales, en general, coincidimos con la postura de que, en este caso, no existe un perjuicio económico directo y el bien jurídico tutelado es entonces la función tributaria. Cabe considerar que el deber formal de presentación de la declaración podría constituir, en los casos en que dicha declaración comporta la determinación de la obligación tributaria por parte del propio sujeto pasivo una excepción, ya que en dicho supuesto el deber formal estaría íntima y estrechamente ligado a la obligación sustancial de pago del tributo, siempre, claro está, que se configure un valor a pagar. En todo caso, no cabe en este espacio profundizar sobre el particular.

¹¹¹ *Ibíd.* 104.

¹¹² Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 532.

Capítulo segundo

Límites constitucionales del *ius puniendi*

1. Límites formales

Todo el ejercicio del Poder Público se encuentra limitado. Ese límite es el resultado de los pesos y contrapesos que se configuran dentro de la organización estatal y de la división del poder que caracteriza a las democracias, para evitar la concentración del poder en uno solo de sus órganos que seguramente conduciría a los abusos y a los desmanes propio de los regímenes autoritarios. Tales límites se encuentran primeramente contenidos en la Constitución. En tal sentido, se suele distinguir entre *límites formales o procedimentales* y *límites materiales o sustantivos*. Expresa Fossas Espadaler que “Los límites formales se expresan normalmente como «garantías constitucionales» relacionadas con el Derecho penal, entre las cuales figura destacadamente el principio de legalidad”.¹¹³ Es importante destacar que esta distinción no se encuentra reservada con carácter exclusivo para el derecho penal, pues también se le utiliza en el derecho tributario y en otras ramas del derecho.

Por su parte, siguiendo a Guastini, se puede afirmar que los límites formales están constituidos por aquellas “normas que disciplinan el procedimiento de formación de la ley, de manera que el órgano legislativo no puede legislar si no es en conformidad con el procedimiento establecido por la Constitución”.¹¹⁴

Como corolario de lo anterior, los principios de legalidad y reserva de ley figuran como los límites formales más importantes al ejercicio del poder tributario y del poder punitivo del Estado. En el presente estudio, se ha incluido dentro de los límites formales el principio de seguridad jurídica, no sin antes advertir que no resulta fácil su encuadre dentro de esta clasificación, ya que se puede señalar que este principio también conecta con los límites materiales. De hecho, si -como establece el artículo 82 constitucional- “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades

¹¹³ Enric Fossas Espadaler, “Límites materiales al legislador penal en un espacio de pluralismo constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 103 (2015): 306, <https://recyt.fecyt.es/index.php/REDCons/article/view/39692>.

¹¹⁴ Riccardo Guastini, “La Constitución como límite a la actividad legislativa”, *Revista del Instituto Bartolomé De Las Casas*, n.º 8 (2000): 241, <http://hdl.handle.net/10016/1382>

competentes”, no cabe sino concluir (especialmente por la expresión *respeto a la Constitución*) que el contenido de tal derecho resulta tan amplio que puede proyectarse como un límite procesal tanto como un límite sustantivo. Con la anterior aclaratoria, nos hemos decantado, en cambio, por considerarlo un límite formal en atención a la segunda parte de la norma constitucional en comentarios, que se refiere a *la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes*, lo cual acota el carácter de límite formal que deriva de ese derecho-principio. Se examina a continuación los límites formales del *ius puniendi*.

1.1. Principio de legalidad y de reserva de ley

En ocasiones, se suele confundir el principio de legalidad y de reserva de ley, usando las expresiones como sinónimas. Es posible que esta confusión se pueda explicar desde el nacimiento de la noción de las *materias reservadas* a la ley, pues como señala el autor Cárdenas Rivera, la reserva de ley surge como una necesidad de complementar el principio de legalidad, ya que para la regulación de ciertas materias no era suficiente que existiera una ley en sentido formal, esto es, -siguiendo a Montaña Galarza- “una ley adoptada por quien deba hacerlo, y en la forma que deba hacerlo, conforme manda especialmente la Constitución”,¹¹⁵ que es el órgano con competencia para dictar leyes, potestad atribuida según el modelo de Estado que se trate al Parlamento, al Congreso o la Asamblea Nacional. Señala Cárdenas Rivera, lo siguiente:

Al efecto, para el profesor español Rafael Entrena Cuesta la técnica de las materias reservadas surge con la revolución francesa, pues antes del nacimiento del Estado de Derecho “se consideraba como ley toda norma general y abstracta dictada por el príncipe”. Con la revolución se produce la división del poder y se otorga al poder legislativo la facultad de legislar surgiendo así el concepto de ley formal en contraposición a las que podía dictar el Ejecutivo. Pero el concepto formal de ley no significó la abdicación del poder normativo del monarca, es por ello que, como lo enseñan los profesores García de Enterría y Fernández, en el siglo XIX la primacía de la Ley frente al poder reglamentario vista desde el punto de vista formal, tuvo que ser complementada con el principio de reserva estableciendo qué materias deber ser reguladas exclusivamente por Ley sin que el poder reglamentario pueda regularlas autónomamente, entre las que se destacaron la materia tributaria, la codificación de las materias civil, mercantil y procesal, y especialmente la materia penal en el que se reserva a la ley la legalidad de los delitos y

¹¹⁵ César Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”, *Foro Revista de derecho*, n.º 15 (2011): 55, <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>

las penas sin que los productos normativos del Ejecutivo puedan regularlos; luego el principio de reserva se generalizó para la propiedad y la libertad.¹¹⁶

La explicación que nos ofrece el autor pone en evidencia la trascendencia del principio de reserva legal y al mismo tiempo su diferencia con el principio de legalidad. Para tratar de ilustrar la diferencia con claridad, supóngase por un momento que la Asamblea Nacional, que es el órgano competente para aprobar la ley en Ecuador, siguiendo el procedimiento previsto para su formación, dicta una reforma del impuesto a la renta y, por tanto, de la LRTI estableciendo que: *El Presidente de la República podrá mediante Reglamento establecer el hecho generador, la base imponible y la tarifa del impuesto a la renta*. En este supuesto, no cabe la menor duda que se cumple con el principio de legalidad, ya que se trata de una reforma de ley, dictada por el órgano con la competencia constitucionalmente asignada para hacerlo y mediante el procedimiento correspondiente. Empero, cabe preguntarse: ¿cumpliría ese precepto con el principio de reserva de ley? La reserva de ley implica que esos elementos, que en términos generales se consideran esenciales en la estructura del tributo, no podrían ser establecidos o fijados por el titular de la Función Ejecutiva, menos aún por alguna otra autoridad administrativa, por lo que su regulación se encuentra reservada a la ley, de manera que en el supuesto hipotético planteado, los elementos del tributo como el hecho generador, la base imponible y la tarifa del impuesto tendrían que ser fijados y regulados dentro de la propia ley. Por este motivo, refiere Cárdenas Rivera que la reserva de ley complementa al principio de legalidad. Se trata de un verdadero límite al poder de imposición, de tal importancia que -como afirma Montaña Galarza- “su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición violatoria”.¹¹⁷

Ahora, si bien el ejemplo precedente facilita identificar la diferencia entre el principio de legalidad y el de reserva legal, en congruencia con lo expuesto en el capítulo anterior, en este punto es necesario distinguir la aplicación de tales principios en materia tributaria respecto a su aplicación y proyección en el ámbito sancionatorio, pues se ha sostenido que la facultad sancionatoria no es derivación del poder tributario sino del poder punitivo (*ius puniendi*) del Estado.

En relación con la idea que antecede, sostiene Merlano Sierra que:

¹¹⁶ Carlos Eduardo Cárdenas Rivera, “La reserva de ley en el derecho administrativo sancionador. La regulación de las infracciones administrativas” (Quito: UASB-E, 2020), 43, <http://hdl.handle.net/10644/7285>

¹¹⁷ Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos”, 54.

En el derecho administrativo sancionador, al igual que en el derecho penal, la importancia primordial del principio de legalidad radica en la exigencia de que la norma sancionadora sea una ley formal. Así las cosas, el principio de legalidad en derecho administrativo sancionador determina como regla general la exigencia de rango legal para la tipificación de conductas y para el establecimiento de sanciones.¹¹⁸

Dentro del ordenamiento constitucional ecuatoriano, en materia sancionatoria, el principio de legalidad se encuentra establecido en el artículo 132.2 del texto constitucional, el cual señala que se requerirá de ley para “Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes”.

Por su parte, el principio de reserva legal está consagrado en el artículo 76.3 de la CRE, el cual manda que “Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley”.

La lectura concatenada de las normas constitucionales mencionadas, se refiere a uno de los principios fundamentales que constituye uno de los límites esenciales al *ius puniendi*, a saber: el principio de tipicidad del ilícito. Al respecto, el autor Mata Coto explica que:

El principio de tipicidad es un principio sustantivo del derecho administrativo sancionador. Sin el principio de tipicidad no es posible que exista una adecuada aplicación de las sanciones para las infracciones en el derecho administrativo. Para María Lourdes RAMÍREZ TORRADO, «este principio se concreta en la exigencia de la predeterminación normativa (lex previa, lex scripta), de las conductas ilícitas y sus sanciones correspondientes que permitan predecir con suficiente grado de certeza (lex certa), las consecuencias de las acciones y omisiones de los administrados».¹¹⁹

En este sentido, cabe preguntarse ¿cuáles son las exigencias que derivan de dicho principio? Sobre el particular, Mogrovejo señala que:

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

¹¹⁸Merlano Sierra, *Aspectos Generales de la Potestad Punitiva del Estado*, 56.

¹¹⁹Carlos Alberto Mata Coto, “El principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador (a la luz de la jurisprudencia constitucional)”, *Revista El Foro*, n.º 16 (2014): 126, <https://mydokument.com/colegio-de-abogados-y-abogadas-de-costa-rica-revista-semestral-diciembre-2014-issn.html>.

norma que pusiera en su conocimiento que su realización le traería aparejadas ciertas consecuencias.¹²⁰

Como corolario de lo apuntado por Mogrovejo, se tiene que la norma sancionatoria debería describir de manera previa al cometimiento del ilícito, con claridad y certeza, la conducta punible que será objeto de sanción. En materia de delitos, esta regla se aplica con bastante rigor. Así, la norma penal *strictu sensu* suele ser bien explícita y completa en la descripción de los distintos elementos que integran la conducta que será castigada o reprimida mediante la sanción, de tal modo que no hay que acudir a otras normas para complementar o integrar la descripción de los elementos que configuran la conducta punible. El problema radica, en que, en el ámbito administrativo, no existe el mismo rigor en la tipificación de las conductas punibles que se verifica en el derecho penal, pues existen infracciones en las que la integración y determinación de la conducta punible se hace bajo la imperiosa necesidad de acudir a normas complementarias que tienen incluso rango sublegal, lo cual nos coloca, según se expuso en el capítulo anterior, frente a las denominadas *normas penales en blanco*.

En tal sentido, por su difundida aplicación dentro del ámbito del derecho administrativo sancionador, resulta necesario retomar el planteamiento formulado en el capítulo anterior, respecto a las denominadas normas penales en blanco, por tratarse de una técnica que se viene utilizando con mayor frecuencia para sancionar el incumplimiento de deberes que orbitan en torno a la relación jurídica tributaria. El asunto es importante y no se puede pasar por alto, toda vez que se trata de determinar si esta técnica resulta o no incompatible con la configuración constitucional del *ius puniendi* en Ecuador. Como afirma Weffe:

El problema de la validez constitucional de las leyes penales en blanco, sean las propias del Derecho Penal común o las comúnmente empleadas en el Derecho Penal Tributario, pasa por la adecuación del reenvío normativo en materia penal tributaria al principio de reserva legal en materia punitiva.¹²¹

Analicemos el problema dentro del contexto ecuatoriano. Considerando que a partir del año 2014 los delitos que estaban previstos en el COT fueron vertidos al COIP, en el COT sólo quedaron las infracciones que se conocen como *contravenciones y faltas reglamentarias*, cuyas definiciones están contenidas en el artículo 315 de dicho cuerpo

¹²⁰ Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, 36.

¹²¹ Weffe H, “Leyes Penales en Blanco”, 349.

legal, recordando que constituyen “contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes” y constituyen “faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general”.

En mi criterio, la definición de *contravenciones* y *faltas reglamentarias*, que en sí mismas configuran las infracciones tributarias en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, constituyen normas penales en blanco. En efecto, de la sola definición de cada una de las figuras señaladas no se puede determinar, cuáles son exactamente las conductas que resultan sancionables o punibles, *sin acudir necesariamente a otra norma complementaria de rango legal o sublegal* para integrar y completar esa conducta. Se impone aclarar, en atención a las definiciones de *contravenciones* y *faltas reglamentarias sub examine*, que si bien la conducta no está del todo determinada o totalmente descrita o tipificada, lógicamente dicha conducta resulta determinable al acudir a la norma complementaria legal o sublegal.

La gran pregunta o el *quid* del asunto es: ¿los genéricos conceptos de *contravenciones* y *faltas reglamentarias* previstos en el COT, satisfacen las exigencias de los principios de legalidad y de reserva legal que informan el régimen de las infracciones en general previsto en la CRE?

Nuestra respuesta, siguiendo a Weffe, es que “las normas penales en blanco pueden ser constitucionalmente válidas, aun cuando la propia Constitución hace referencia a la necesidad de la ley formal para el establecimiento de conductas delictivas y las penas que su ocurrencia puede generar”,¹²² “siempre que la ley penal en blanco fije cuál es la conducta, la cual sólo será punible en la medida en que ésta se dé en conformidad con las condiciones o circunstancias que aparecen fijadas en la norma de complemento”.¹²³

Adviértase en el caso que se está examinando, que las contravenciones, así como las faltas reglamentarias establecen la conducta punible, sólo que esta conducta debe complementarse con otra norma para que se pueda completar la integración del hecho sancionable. En el primer caso -el de las contravenciones-, el sujeto incurrirá en esa categoría de infracción cuando cometa la: (i) violación de una norma adjetiva o (ii) incurra en el incumplimiento de un deber formal previsto en el COT o en otras leyes. En el segundo caso -las faltas reglamentarias-, la conducta punible consiste en: (i) la violación

¹²² *Ibíd.*, 358-359.

¹²³ *Ibíd.*

de reglamentos o (ii) la violación de normas secundarias de obligatoriedad general. Por su parte, para los dos tipos de infracción, la sanción se encuentra establecida en el COT, de forma que, en nuestro criterio, se encuentran satisfechas las exigencias de legalidad y reserva legal derivadas de los artículos 132.2 y 76.3 respectivamente, de la CRE.

Desde nuestro punto de vista, esta posición resulta compatible con el contenido de la reciente e importante sentencia de la CCE del 21 de julio de 2021, que examina el principio de legalidad en materia sancionatoria, en sus garantías de reserva legal y tipicidad y el derecho a la seguridad jurídica en la que indica “la reserva de ley en materia de infracciones y sanciones administrativas *exige que el legislador, en su remisión o autorización normativa, mínimamente, delimite sus elementos esenciales o el núcleo básico calificado como ilícito*”.¹²⁴

Por tanto, se considera que esos elementos esenciales o que constituyen el núcleo básico de la contravención y de la falta reglamentaria, se encuentran establecidos en el COT, de suerte que no existe una indeterminación absoluta de los elementos que lo configuran, ya que de verificarse esta indeterminación se configuraría la vulneración al principio de tipicidad.

Con lo expuesto hasta este punto, se impone hacer una aclaratoria: para la CCE, en su sentencia del 21 de julio de 2021, el principio o mandato de tipicidad es de *carácter material* toda vez que “exige la *predeterminación normativa* de las conductas que sean consideradas ilícitas y sus sanciones correspondientes”. Sin embargo, utilizando las palabras de Tamayo Arboleda, la tipicidad se trata de “una garantía que pretende asegurar materialmente el principio de legalidad”.¹²⁵ De hecho, se trata, si se quiere, de la proyección material del principio de legalidad, que no deja de ser -según se explicó anteriormente- un límite formal, toda vez que esta predeterminación normativa tendría lugar durante el proceso de formación de la ley. De manera que, no existe imprecisión ni contradicción, simplemente existe una cara formal y una cara material del principio de legalidad (las dos caras de la misma moneda). No sin razón, se ha sostenido que el principio de legalidad comporta una doble garantía, por un lado, representa un límite formal mediante la reserva de ley y por el otro, representa un límite material mediante la

¹²⁴ Ecuador Corte Constitucional “Sentencia No. 34-17-IN/21”, en *Caso No. 34-17-IN*, 21 de julio de 2021. 7; énfasis añadido, http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J3RyYWIpdGUnLCBldWlkOidIMzFkMzgzZC05ZGUxLTRkOTQtODk2MC0xZDc1M2VmZDgxM2UucGRmJ30=

¹²⁵ Fernando León Tamayo Arboleda, “El principio de tipicidad como límite al poder punitivo del Estado (Comentarios al artículo 10 del Código Penal Colombiano)”, *Revista Nuevo Foro Penal* 9, n.º 80 (2013): 58, <http://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/view/2252>

predeterminación normativa de la conducta punible, esto es, mediante la puesta en práctica del principio de tipicidad.

En este orden de ideas, no se puede soslayar y resulta de suma importancia tener presente que, al momento de evaluarse cada caso, si se verifica falta de certeza o de claridad de la norma complementaria, en atención al principio de tipicidad que informa el *ius puniendi*, no podría configurarse la infracción y, por tanto, la conducta que se pretende castigar no podría ser objeto de sanción. Se sostiene lo anterior porque, aunque la norma complementaria sea parte del derecho formal tributario, desde la perspectiva del derecho sancionatorio, si el deber expresado en la ley o en norma de rango sublegal, no es claro, preciso y determinado, no se podría configurar la infracción porque la conducta que debe enmarcarse e integrarse dentro del concepto de *contravención* o *falta reglamentaria*, no estaría cumpliendo con las exigencias derivadas de la garantía de *tipicidad*, lo que además podría conducir a excesos y abusos indeseables e inadmisibles por parte de la AT. En otras palabras, la validez de los conceptos de *contravenciones* y *faltas reglamentarias*, en tanto configuran normas penales en blanco, queda condicionada para su aplicación en un caso concreto, a que la norma complementaria a la cual se haga el reenvío para la integración de la conducta punible, cumpla -para efectos sancionatorios- con las mismas garantías de claridad y certeza de la infracción, que conectan en definitiva con el principio constitucional de seguridad jurídica, el cual se expone a continuación.

1.2. Principio de seguridad jurídica

Afirma Remón Peñalver que “El modelo de organización política nacido de la Revolución Francesa situó la garantía de la seguridad jurídica en el principio de legalidad”.¹²⁶

Por su parte, según Mata Coto, “La predeterminación normativa es una garantía para el administrado, de certeza en cuanto a las consecuencias jurídicas y de seguridad jurídica, de que se resolverá de conformidad al derecho y en respeto de las garantías del debido proceso [...]”.¹²⁷

¹²⁶ Jesús Remón Peñalver, “La lucha por la seguridad jurídica”, en *Homenaje al profesor D. Rodrigo Uría González en el centenario de su nacimiento* (2006), 66, <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1606/documento/art05.pdf?id=2163>.

¹²⁷ Mata Coto, “El principio de tipicidad”, 130.

La revisión de algunos enfoques sobre la *seguridad jurídica*, nos conduce a afirmar que en ocasiones se le considera más como un valor (perspectiva axiológica) que como un derecho subjetivo o garantía que informa los principios en que se funda un determinado Estado, como la igualdad, la justicia y la libertad, cuya materialización es posible en la medida en que se hacen efectivas otras garantías. No obstante, en Ecuador, la seguridad jurídica no sólo es un principio, sino también un derecho consagrado en la CRE y como tal, susceptible de tutela y protección constitucional, con lo cual se puede apreciar como en Ecuador, tanto la doctrina como la jurisprudencia ha venido perfilando los caracteres de la seguridad jurídica como *principio-derecho* con contenido y alcance propio y, por tanto, distinguible de otros derechos o principios.

En lo que se refiere al derecho a la seguridad jurídica, la CCE ha señalado que:

consiste en la expectativa razonable de las personas respecto a las consecuencias de los actos propios y de ajenos en relación a la aplicación del Derecho. Para tener certeza respecto a una aplicación de la normativa acorde a la Constitución, las normas que formen parte del ordenamiento jurídico deben estar determinadas previamente, teniendo que ser claras y públicas, solo de esta manera se logra crear certeza de que la normativa existente en la legislación será aplicada cumpliendo ciertos lineamientos para el respeto de los derechos consagrados en el texto constitucional.

Mediante un ejercicio de interpretación integral del texto constitucional se determina que el derecho a la seguridad jurídica es el pilar sobre el cual se asienta la confianza ciudadana en cuanto a las actuaciones de los distintos poderes públicos; en virtud de aquello, los actos emanados de dichas autoridades deben observar las normas que componen el ordenamiento jurídico vigente.

De igual manera, la seguridad jurídica implica la confiabilidad en el orden jurídico y la sujeción de todos los poderes del Estado a la Constitución y a la ley, como salvaguarda para evitar que las personas, pueblos y colectivos sean víctimas del cometimiento de arbitrariedades.¹²⁸

En materia de infracciones, el derecho a la seguridad jurídica representa a su vez un límite importante al ejercicio del poder punitivo del Estado. La existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes, como establece el artículo 82 constitucional se conecta con el principio de legalidad y de reserva legal, pero sin duda, encuentra una proyección de mayor envergadura cuando se adicionan las garantías de publicidad y aplicación de la norma por autoridad competente.

¹²⁸ Ecuador Corte Constitucional del Ecuador, “Sentencia 045-15-SEP-CC”, en *Caso n.º: 1055-11-EP*, 25 de febrero del 2015, 8. <http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/7342dc7f-2cda-4607-bade-d7ad8e22933d/1055-11-ep-sen.pdf?guest=true>.

Un comentario especial nos merece el aspecto de publicidad de la norma. En nuestro criterio, esta publicidad se circunscribe a su divulgación en el medio oficial del Estado que debe ser el Registro Oficial. Para que surja esa presunción de que la ley o la norma es conocida por todos, como se deduce del artículo 6 del Código Civil ecuatoriano,¹²⁹ no puede prescindirse de su publicación con carácter obligatorio en el Registro Oficial. De acuerdo con la CRE, en el marco del procedimiento de formación de la ley, siempre que proceda su promulgación, el procedimiento culmina con su publicación en el Registro Oficial.

De modo que, otros medios podrán servir y serán útiles para divulgar la norma y facilitar en consecuencia su conocimiento a la ciudadanía, pero, desde nuestra perspectiva, no podrán sustituir en ningún caso la necesaria publicación en el canal oficial del Estado, es decir, en el Registro Oficial. De aquí se sigue que, cualquier instrumento que tenga carácter normativo y cuya eficacia se pretenda por su publicación en un medio como un portal web institucional, la prensa o cualquier otro, sin haber sido publicado previamente en el Registro Oficial, no debería surtir ningún efecto, lo que constituiría además una vulneración del principio a la seguridad jurídica.

2. Límites materiales

Los límites materiales, según explica Guastini, se establecen “mediante normas que vinculan el contenido de las leyes futuras, de manera que se prohíbe al legislador la aprobación de leyes que tengan un determinado contenido”.¹³⁰ Ahora bien, Guastini se pregunta, ¿en qué sentido se habla de *contenido*? Pues bien, para resumir la idea del autor, se puede afirmar que el *contenido* se refiere tanto al supuesto de hecho de la norma como a su consecuencia jurídica, recordando aquella estructura básica de la norma jurídica -que se suele estudiar en los cursos de introducción al derecho-, que se puede reconducir al “enunciado condicional que responda a la forma de ‘Si S, entonces G’, donde S representa

¹²⁹ Código Civil Ecuatoriano. “Art. 6.- La ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces. Podrá sin embargo, en la misma ley, designarse un plazo especial para su vigencia a partir de su promulgación”. Este mandato con una redacción equivalente o similar, se encuentra reproducido en la parte inicial de muchos de los Códigos Civiles latinoamericanos, que nacieron bajo la influencia del sistema románico-germánico (que normalmente se contrasta con el denominado *Common Law* anglosajón) y que prácticamente se le tiene como un principio de derecho, esto es, que la norma entra en vigencia con su publicación en el Registro Oficial o su medio de divulgación equivalente del Estado.

¹³⁰ Guastini, “La Constitución como límite a la actividad legislativa”, 243.

una clase de supuestos de hecho y G la consecuencia jurídica vinculada al supuesto anterior”.¹³¹

Merece la pena llamar la atención sobre el hecho de que, muchos autores suelen exponer los límites *materiales* del poder tributario o del poder punitivo, sin ahondar o profundizar sobre por qué se les califica como *límites materiales* o *sustantivos*. Dadas las limitaciones de nuestro estudio, si bien no cabe profundizar sobre el particular en este espacio (por lo que referimos al lector al trabajo de Guastini), se estima conveniente aludir cómo según el mencionado autor, la Constitución puede fijar los límites de las leyes futuras, es decir, la manera en que un objeto determinado puede ser regulado. Lo explica como sigue:

Ello puede suceder de dos formas: (i) Directamente: por medio de mandatos y (en especial) de prohibiciones dirigidas al legislador. (ii) Indirectamente: en virtud de la combinación de dos tipos de normas: a) por una parte, las normas mediante las cuales la Constitución regula directamente determinados supuestos de hecho (por ejemplo, confiriendo derechos subjetivos a los ciudadanos); b) por otra, las normas mediante las cuales la Constitución establece su propia superioridad jerárquica respecto de la ley. Esto último, a su vez, puede lograrse a través de normas que establezcan: b.1) que la Constitución solamente puede ser modificada siguiendo un procedimiento especial, diferente (y más complejo) que el procedimiento legislativo ordinario, y que, por tanto, no puede ser modificada (o contradicha, que en este caso es lo mismo) por la ley; y b.2) la atribución a los jueces en general, es decir, a un tribunal constitucional, del poder de anular las leyes que contradigan la Constitución. Así, por ejemplo, al conferir derechos a los ciudadanos y, al mismo tiempo, al afirmar su propia superioridad frente a la ley, la Constitución impide a la ley suprimir o restringir esos mismos derechos.¹³²

En resumen, los límites materiales suponen la existencia de mandatos o prohibiciones que son impuestas u ordenadas desde la Constitución y que están dirigidas al legislador, de modo que le impiden la supresión del principio o derecho, su desconocimiento, su inobservancia, su inaplicación o la imposición de una restricción injustificada, ilegítima o arbitraria que afecte su núcleo esencial. Teniendo en cuenta esta consideración previa, a continuación, se procede a pasar revista de los límites materiales del *ius puniendi*.

¹³¹ *Ibíd.*, 242.

¹³² *Ibíd.*, 243.

2.1. Principio de mínima intervención del derecho penal

Según nos explican Goicochea Jiménez y Córdova Yauri, este principio significa que “únicamente se debe activar el poder punitivo del Estado a través de la aplicación de las normas penales, cuando las circunstancias del caso así lo ameriten, sin que esta signifique un exceso”.¹³³

Afirman los mismos autores que:

Una primera apreciación respecto al principio de mínima intervención, radicaría en que el Derecho Penal solamente intervendrá [...] cuando los demás sectores del ordenamiento jurídico fracasan, por ello es que se considera al derecho penal de última ratio, aunque en la actualidad sea visto como el único sistema capaz de solucionar todos los problemas que ocurran en nuestra sociedad.¹³⁴

En este orden de ideas, conforme al artículo 195 de la CRE, en materia penal, la Fiscalía debe dirigir, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal “con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas”.¹³⁵

Por su parte, en el orden legal, el COIP desarrolla en el artículo 3 el referido principio, en los siguientes términos: “Art. 3.- Principio de mínima intervención.- La intervención penal está legitimada siempre y cuando sea estrictamente necesaria para la protección de las personas. Constituye el último recurso, cuando no son suficientes los mecanismos extrapenales”.

Así pues, si bien es cierto, el principio de mínima intervención penal resulta aplicable en el ámbito del derecho penal en sentido estricto, esto es, respecto a los delitos, dentro del ámbito del derecho penal tributario, con relación a las infracciones, pensamos que dicho principio también encuentra cabida, convirtiéndose en un referente importante para orientar y planificar las acciones de los procesos de control sancionatorios que puede iniciar la AT, respecto a un universo de contribuyentes, de manera que estos se ejecuten

¹³³ César Goicochea Jiménez y Carolina Córdova Yauri, “El principio de mínima intervención del derecho penal frente a los delitos de violación sexual de menor de edad”, *Revista de Investigación de la Facultad de Derecho IUS* 1, n.º 2 (2019): 50, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7261903>.

¹³⁴ *Ibid.*, 49.

¹³⁵ CRE. “Art. 195.- La Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas. De hallar mérito acusará a los presuntos infractores ante el juez competente, e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal [...]”.

sólo cuando otros mecanismos o acciones para alcanzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias no hayan resultado.

Hoy día se observa como las Administraciones Tributarias inician y ejecutan *campañas y operativos* de imposición de sanciones con fines recaudatorios, desnaturalizando con ello la función inherente al *ius puniendi* del Estado.

Desde una visión de las Finanzas Públicas, apunta Héctor Villegas que, las multas por sanciones patrimoniales constituyen una de las múltiples fuentes de recursos públicos que ingresan al Tesoro. No obstante, al referirse sobre el particular, el maestro argentino deja claro que, la circunstancia de que las multas comporten un ingreso no significa que la finalidad de las multas sea la de producir ingresos al Estado, lo que implica una gran diferencia con el tributo, cuyo objeto en cambio (en sentido amplio), es proveer de recursos al Estado para la satisfacción de necesidades públicas. En palabras del tratadista argentino:

Una de las misiones más trascendentales del Estado consiste en asegurar el orden jurídico normativo castigando mediante sanciones o penalidades a quienes infringen dicha normatividad. Entre esas sanciones están aquellas de tipo patrimonial (p.ej., multas), que son prestaciones pecuniarias coactivamente exigidas a los particulares para reprimir las acciones ilícitas, para resarcir el daño a la colectividad que significa el impedimento o la turbación en la acción estatal destinada a satisfacer las necesidades públicas y para intimidar a los trasgresores a los fines de que no cometan nuevas infracciones sancionables.

No obstante que estas penalidades proporcionan algún ingreso (aunque reducido) al Estado, carecen de tal finalidad, y de allí su gran diferencia con el tributo.¹³⁶

Dentro de esta línea de pensamiento, no es desmesurado sostener que la facultad sancionatoria pueda resultar la última de las alternativas a considerar por la AT, considerando que su principal función es la de recaudar tributos y no la de recaudar multas. No se niega la importancia de aplicar una sanción al contribuyente cuando se verifique un incumplimiento, lo que se quiere resaltar es que el objetivo de sancionar al contribuyente debería tender a tratar de obtener un cambio de conducta, de modo que luego de la sanción, el contribuyente ajuste su comportamiento de manera que, cumpla con sus obligaciones tributarias. En palabras del egregio pensador de la dogmática penal, Cesare Beccaria:

¹³⁶ Héctor Belisario Villegas, *Manual de Finanzas Públicas: la economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado* (Buenos Aires: Ediciones De Palma, 2000), 179.

Es mejor evitar los delitos que castigarlos. He aquí el fin principal de toda buena legislación, que es el arte de conducir a los hombres al punto mayor de felicidad o al menor de infelicidad posible, para hablar según todos los cálculos de bienes y males de la vida. [...] Prohibir una muchedumbre de acciones indiferentes no es evitar los delitos sino crear otros nuevos; es definir a su voluntad la virtud y el vicio, que se nos predicán eternos e inmutables.¹³⁷

Respecto a este principio de mínima intervención penal, resulta importante traer a colación parte de las recomendaciones adoptadas en las XIX JLDT, celebradas en la ciudad de Lisboa (Portugal) en el año 1998 donde uno de los temas tratados fue la “Criminalización de las infracciones Tributarias”. De momento, nos interesa rescatar de aquellas valiosas recomendaciones, la 1, 2 y 9, las cuales se citan a continuación:

1. La sanción penal tendrá carácter de último recurso del Estado cuando éste asegure a través de una legislación clara y precisa un control igualitario y general, así como la correcta gestión del gasto público.
2. Su fin no debe apartarse de los fines represivos y preventivos del derecho penal común sin caer en un objetivo directamente recaudador.
9. La aplicación sin restricciones al ámbito tributario de los principios generales del derecho penal sustantivo y procesal, particularmente, la afirmación de la vigencia en el ámbito administrativo y judicial del principio de no declarar contra sí mismo.¹³⁸

Como se puede apreciar, el foro tributario ha reflexionado sobre el principio de mínima intervención penal respecto a los ilícitos tributarios, así como también ha tenido presente que la finalidad de la sanción penal no debe apartarse del objetivo de represión y prevención que obra en el campo del derecho penal común, de manera que no se desvirtúe y se le utilice como instrumento de recaudación.

Finalmente, pero no por ello menos importante, se debe destacar que, desde la visión latinoamericana, existe una tendencia clara que se inclina por la aplicación sin restricciones al ámbito tributario, de los principios sustantivos y procesales del derecho penal y su afirmación especial dentro del ámbito administrativo y judicial. Esto debe motivar profundas reflexiones respecto de la configuración actual del régimen

¹³⁷ Cesare Beccaria, *Tratado de los delitos y de las penas*, trad. Juan Antonio De las Casas (Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 2015), 41, <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/20199>

¹³⁸ De acuerdo al texto de la Resolución adoptada en las XIX JLDT celebradas en Lisboa (Portugal) en el año 1998 “La Comisión Redactora de las recomendaciones estuvo integrada por su Presidente Dr. José Juan Ferreiro Lapatza, por el Secretario Dr. Ramón Falcón y Tella, por el Relator General Dr. Vicente Oscar Díaz y por las siguientes personas: por Argentina: Jorge Damarco y Beatriz González de Rechter; por Chile: Rodemil Morales; por Costa Rica: Israel Hernández; por Ecuador: Luis de la Torre y Juan Francisco Jaramillo; por Colombia: Jaime Abella Zárate y Luis E. Bentancourt Builes; por España: Eugenio Simón y Gaspar de la Peña; por México: Gonzalo Armienta y León Cortinas Peláez; por Paraguay: Blanca Ramírez; por Perú: Javier Luque Bustamante y César Luna – Victoria León; por Portugal: Rogerio Fernandes Ferreira y Francisco Rodríguez Pardal; por Uruguay: Federico Berro y Gustavo Rodríguez Villalba; por Venezuela: José Andrés Octavio.”

sancionatorio ecuatoriano, entre ellas, si debería o no mantenerse -por ejemplo- un régimen de infracciones que se funda sobre la responsabilidad objetiva y que, por tanto, no tiene en cuenta el elemento de culpabilidad en el análisis de la configuración de la infracción y la procedencia o no de la sanción.

2.2. Principio de proporcionalidad

Conviene tener presente que, aunque algunos principios del *ius puniendi* existen también como límites al poder de imposición o poder tributario, en cada una de las manifestaciones del Poder Público mencionadas, tales principios tienen contenido, significado y alcances diferentes.

No se puede, en nuestro criterio, aplicar de igual forma el principio de proporcionalidad cuando se habla del *tributo* que cuando se habla del *ilícito tributario*. Basta con recordar que la finalidad del tributo es proveer de recursos al Estado siendo que esa no es la finalidad del régimen de infracciones.

En tal sentido, sin restar ni desmerecer los valiosos aportes que realizan para el debate académico y con el respeto que siempre nos merecen ideas y concepciones divergentes, se debe acusar que *metodológicamente* algunas obras que tratan directa o indirectamente la aplicación de principios en el ámbito del régimen tributario sancionador, al explicar el contenido de tales principios, lo hacen teniendo en cuenta su aplicación respecto al ámbito sustantivo del poder tributario,¹³⁹ lo cual puede generar confusiones para el estudioso de la materia.

Por ese motivo, en el presente trabajo de investigación, se ha dedicado una parte importante del primer capítulo a distinguir y demarcar los límites del *poder tributario* del *poder punitivo*. Los tributaristas estamos llamados a aprender y conocer las instituciones del derecho penal, que permitan generar los cambios que acerquen el régimen sancionatorio tributario a los postulados del *ius puniendi* que están en nuestra Constitución, porque con independencia de cualquier corriente o doctrina teórica, en nuestro ordenamiento jurídico positivo, la Constitución es la norma fundamental. La parte

¹³⁹ Véase los trabajos de Hernán Javier Caicedo Gallardo sobre “El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en materia tributaria en el caso particular de las contravenciones” (Quito: UASB, 2017); el de Charles Yul Pozo Enríquez, sobre “El régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador y la reserva de ley” (Quito: UASB, 2016) y el de Juan José Proaño Zúñiga en “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la facultad sancionadora de la administración tributaria” (Quito: UASB, 2014).

final del acápite anterior da cuenta y rinde evidencia de lo que estamos sosteniendo, si se considera lo que se dejó sentado en la recomendación 9 de las indicadas XIX JLDT, en donde se sugirió “La aplicación sin restricciones al ámbito tributario de los principios generales del derecho penal sustantivo y procesal”.

Ahora bien, retomando el hilo sobre el principio de proporcionalidad, acotado al ámbito del derecho sancionador, se tiene que según Mata Coto:

La proporcionalidad implica la coherencia de la sanción administrativa con la falta cometida. La sanción debe ser proporcional a la falta que se sanciona, de acuerdo a una escala de sanciones según el grado de las faltas, de ahí que es común referirse a faltas leves, graves y gravísimas, siendo que para cada falta existirá una sanción en proporción. La proporcionalidad responde a la razonabilidad de las sanciones, es decir, existe una razón justificadora de cada sanción normada y que es proporcional a la falta cometida. Un acto carente de razonabilidad es contrario al derecho y a la justicia. Una sanción es proporcional en el tanto sea razonable para la falta cometida. Los principios de proporcionalidad y razonabilidad justifican la predeterminación normativa, que otorga certeza jurídica al régimen sancionador, pero que a la vez justifica la seguridad jurídica de dicho régimen en relación con las garantías del administrado sobre las consecuencias de los actos y conductas que se consideran como faltas administrativas.¹⁴⁰

El principio de proporcionalidad en el ámbito del *ius puniendi*, está consagrado en el artículo 76.6 de la CRE y establece que “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”.

En Ecuador, Proaño Zúñiga acusa que “la ley no ha definido los montos de las penas pecuniarias por cada contravención o falta reglamentaria, habiendo más bien señalado mínimos y máximos para aquellos casos en los que no ha fijado directamente la cuantía”.¹⁴¹ Según el mismo autor, esta situación “ha implicado que la autoridad administrativa en materia tributaria y en ejercicio de la facultad reglamentaria haya procedido a establecerlos, dentro de los mínimos y máximos previstos en la ley”.¹⁴²

La situación descrita por Proaño Zúñiga, constituye en mi criterio, una grave omisión del legislador. Pero adicionalmente y lo que resulta igualmente grave, es que la Administración haya establecido tales criterios de proporcionalidad en ejercicio de la facultad reglamentaria, pues claramente se trata de una materia exclusivamente reservada a la ley, como se deduce del contenido del artículo 76.6 constitucional antes citado. La

¹⁴⁰ Mata Coto, “El principio de tipicidad”, 132.

¹⁴¹ Juan José Proaño Zúñiga, “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la facultad sancionadora de la administración tributaria” (tesis de maestría, UASB, Sede Ecuador, 2014), 26, <http://hdl.handle.net/10644/4486>.

¹⁴² *Ibíd.*

solución del problema de fondo, imputable al legislador por omitir establecer adecuados criterios de proporcionalidad, no puede pasar por una solución que de suyo resulta inconstitucional. Por el momento, baste decir que el análisis de esta cuestión se profundiza en el capítulo IV de esta investigación.

En este orden de ideas, la autora colombiana Ramírez-Torrado, anota que se puede identificar dos etapas para realizar el juicio de proporcionalidad. Una primera etapa estaría a cargo del legislador y por supuesto sería un juicio *ex ante* de establecer la norma. La segunda etapa “se refiere al instante en sí de la aplicación de la sanción, y tiene como sujeto a la autoridad administrativa”.¹⁴³ Así las cosas, Nieto García citado por Ramírez-Torrado, señala que es necesario:

subrayar la omnipresencia, por así decirlo, de este principio puesto que actúa en todas las fases o eslabones de la cadena sancionadora. Primero aparece en la ley y sirve como criterio para que el Tribunal Constitucional controle si las sanciones previstas por el legislador son efectivamente proporcionadas a las infracciones a que se atribuyen. Luego vuelve a aparecer en el reglamento y con la misma función. [...] Ya en la fase aplicativa, la Administración tiene que ponderar la proporcionalidad de la sanción concreta que escoge dentro del repertorio que le ofrece la norma tipificante.¹⁴⁴

Ramírez-Torrado, explica que el legislador debe tener en cuenta el principio de proporcionalidad al momento de redactar la sanción administrativa. Este particular cobra especial relevancia respecto al objeto de nuestro estudio, porque si bien se aprecia, como ya avizoró Proaño Zúñiga, que el COT establece en términos cuantitativos un límite mínimo y un límite máximo para la imposición de multas por contravenciones o faltas reglamentarias, parece quedar al total arbitrio y discrecionalidad de la autoridad administrativa, el establecimiento de parámetros de proporcionalidad. Cuestionamos el amplio margen que se deja en manos de la autoridad administrativa y por eso, se impone, en obsequio a la seguridad jurídica -que como se vio anteriormente exige normas jurídicas previas, claras y públicas-, que el legislador establezca los parámetros de proporcionalidad entre infracción y sanción en la ley. No basta con señalar un mínimo (piso) y un máximo (techo) cuantitativo. Sobre este particular, señala la referida autora, que:

¹⁴³ María-Lourdes Ramírez-Torrado, “Reflexiones acerca del principio de proporcionalidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador colombiano”, *Revista Estudios Socio Jurídicos* 12, n.º 1 (2010): 160, <https://www.redalyc.org/pdf/733/73313677008.pdf>.

¹⁴⁴ *Ibíd.*

Dentro del proceso de formación del binomio infracción/sanción, el legislador, a la hora de diseñar las sanciones administrativas para las conductas u omisiones típicas, debe igualmente tener en cuenta este postulado. Así, si bien al redactor de la norma le asiste el derecho de establecer las modalidades punitivas, y su magnitud, aquel deberá siempre diseñar una sanción adecuada a los fines de la norma.¹⁴⁵

Sobre el principio de proporcionalidad, merece la pena destacar el siguiente aspecto: Ramírez-Torrado expone como en Colombia para determinar que una actividad de la Administración respeta el postulado de proporcionalidad las altas Cortes han recurrido:

a un test que está conformado por una serie de requisitos que deben concurrir en todos los eventos, que comprende:

1. El análisis del fin buscado por la medida, que implica la legitimidad del objetivo que motiva la restricción.
2. El estudio del medio empleado. Lo que significa la adopción de una medida que produzca un “menor sacrificio para otros valores, principios y derechos que tengan un mayor valor constitucional que aquéllos que se pretenden satisfacer a través de su desarrollo, es obligación de las autoridades administrativas preferirla, conforme lo ordena categóricamente el contenido normativo del citado principio de proporcionalidad”.
3. El examen de la relación entre el medio y el fin. Lo que se traduce en “la ponderación entre el principio que se protege y el que se sacrifica y la debida correspondencia entre la falta y la sanción”.¹⁴⁶

En un sentido similar, la CCE también ha adoptado el referido test de proporcionalidad. En efecto, en sentencia N° 025-16-SIN-CC del 6 de abril de 2016,¹⁴⁷ con ocasión de resolver una acción pública de inconstitucionalidad presentada en contra de unos artículos contenidos en la Ordenanza Municipal N° 247 (del 11 de enero de 2008) y Ordenanza Municipal N° 047 (del 15 de abril de 2011), aprobadas por el Concejo Metropolitano de Quito, que establecían sanciones en materia de transporte público, expresó lo siguiente:

Respecto al principio de proporcionalidad, la Corte Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones señalando que permite la existencia de una relación adecuada entre los medios y las finalidades perseguidas por el Estado, con la aplicación de normas a las que se les puede considerar idóneas, necesarias y proporcionales en estricto sentido, logrando un equilibrio entre los beneficios que su implementación representa y los perjuicios que podría producir.

¹⁴⁵ *Ibíd.*, 162.

¹⁴⁶ Ramírez-Torrado, “Reflexiones acerca del principio de proporcionalidad”, 158.

¹⁴⁷ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia n.º 025-16-SIN-CC”, en *Caso n.º 0047-14-IN*, 06 de abril de 2016, 10. <http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/a603407a-8d48-4652-8bc0-5cecb584ab19/0047-14-in-sen.pdf?guest=true>.

En la misma sentencia, sobre el criterio de *idoneidad* la Corte señaló que “una medida normativa cumplirá este parámetro si la norma es eficaz para el cumplimiento del fin constitucional por el cual fue establecida”.¹⁴⁸ Respecto al parámetro de *necesidad*, la máxima instancia de interpretación de la Carta Magna expuso que “este elemento comporta la verificación de que no exista una medida alternativa menos restrictiva de derechos que sea igualmente idónea para la consecución del fin constitucionalmente protegido”.¹⁴⁹ Finalmente, superado el examen de los dos parámetros anteriores, respecto al control de la *proporcionalidad en sentido estricto*, la Corte señala que la misma “se concreta en el debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional”.¹⁵⁰ En este último parámetro, se evalúa si la medida sancionatoria resulta, en atención a las particularidades del caso, realmente desmedida o excesiva, lo cual supone un ejercicio de valoración que lógicamente queda en manos de los jueces realizar de la manera más razonable posible.

A guisa de conclusión, se puede afirmar que el principio de proporcionalidad comporta una limitación de suma importancia al ejercicio del *ius puniendi*. Toda sanción que no guarde una adecuada correspondencia con la gravedad o la intensidad de la infracción, bien se trate del momento de configuración o diseño de la norma por parte del legislador o bien de la aplicación de la norma por la autoridad administrativa o judicial, deviene en inconstitucional, motivo por el cual, en esta materia se debe observar de manera estricta el mandamiento constitucional *ex* artículo 76.6, de que los parámetros de proporcionalidad queden consignados en la ley, alejando así toda posibilidad de aplicaciones arbitrarias o discrecionales por parte de la autoridad administrativa o judicial.

2.3. Principio de presunción de inocencia

Este principio representó una de las conquistas alcanzadas por la Revolución Francesa y que debemos a los pensadores de la ilustración. En tal sentido, el autor mexicano Aguilar López ubica la génesis de este principio en:

la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, tras surgir el eje rector de que bajo cualquier circunstancia, al acusado debe considerarse inocente hasta

¹⁴⁸ *Ibíd.*, 12.

¹⁴⁹ *Ibíd.*

¹⁵⁰ *Ibíd.*, 13.

en tanto no exista sentencia ejecutoriada, con lo cual se abandonó cualquier práctica antigua de *presunción de culpabilidad*, aunado a que se considera al principio no sólo como una garantía procesal, sino derecho humano de los sistemas democráticos a fin de limitar el monopolio legítimo de la fuerza, donde se garanticen mecanismos de defensa que permitan demostrar la inocencia de los acusados e instrumento de defensa contra actos de órganos de procuración e impartición de justicia.¹⁵¹

Por su parte, los autores -también mexicanos- Ortega Maldonado y García Atra, aludiendo a doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana, indican que el máximo órgano de justicia ha subrayado que este principio recoge:

el ideal de que el Estado debe ejercer su potestad punitiva administrativa por sus actos y sus consecuencias en la vida social y no por su ontología, por lo que las sanciones o actos de reproche social, sin importar la materia de que se trate, sólo han de imponer por la convicción de que se ha cometido un acto administrativo lesivo.¹⁵²

De lo mencionado por Aguilar López, es necesario destacar la idea de que la presunción de inocencia a la vez que constituye una garantía procesal se trata de un derecho humano. En este sentido, el artículo 417 de la CRE reconoce la aplicación directa de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos, siendo menester recordar que el Ecuador ha suscrito y ratificado la CADH, también conocido como Pacto de San José. La norma en comentarios expresa lo siguiente:

Art. 417. Los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución. En el caso de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos se aplicarán los principios pro ser humano, de no restricción de derechos, de aplicabilidad directa y de cláusula abierta establecidos en la Constitución.

Así mismo, en el orden constitucional ecuatoriano, la presunción de inocencia aparece en el artículo 76.2, el cual señala que “Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada”. Por su parte, es importante aclarar que este principio no se encuentra circunscrito de manera exclusiva al proceso penal sino que cabe su aplicación a cualquier procedimiento administrativo de carácter sancionatorio, en virtud

¹⁵¹ Miguel Ángel Aguilar López, *Presunción de inocencia, derecho humano en el sistema penal acusatorio: apéndice de Jurisprudencia relacionada* (México D.F.: Instituto de la Judicatura Federal, 2015), 41, <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r37682.pdf>.

¹⁵² Juan Manuel Ortega Maldonado y Lizeth Juliana García Atra, “La presunción de inocencia en el derecho administrativo sancionador mexicano y comparado”, *DIKE Revista de investigación en Derecho, Criminología y Consultoría Jurídica*, n.º 22 (2018): 120, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6622311>.

de lo establecido en el encabezado del artículo 76 constitucional, que extiende las garantías al debido proceso y a la defensa que allí se establecen a “todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden”, expresión omnicomprendiva que incluye tanto los procedimientos administrativos como los procesos judiciales.

Ahora bien, señala Aguilar López que el Comité de Derechos Humanos establece a la presunción de inocencia bajo tres dimensiones, a saber:

1. Derecho humano de las personas a la presunción de inocencia, siempre y cuando no se demuestre lo contrario. 2. Impone la carga de la prueba al acusador; y 3. Garantizar que no se presuma la culpabilidad a menos que se haya demostrado la acusación, fuera de toda duda razonable, es decir, que el acusado tenga el beneficio de la duda.¹⁵³

Desde un ángulo más procesal, Ortega Maldonado y García Atra, haciendo referencia a doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana, precisan que el principio bajo examen se traduce en tres significados garantistas fundamentales, los cuales por su carácter general -en nuestro criterio- podrían aplicarse en el Ecuador, a saber:

1. El primero, como una regla probatoria que impone la carga de la prueba para quien acusa y, por ende, la absolución en caso de duda. 2. El segundo, como regla de tratamiento al acusado que excluye o restringe al máximo la limitación de sus derechos fundamentales, sobre todo los que inciden en su libertad personal, con motivo del proceso que se instaura en su contra. 3. El tercero, como estándar probatorio o regla de juicio que puede entenderse como una norma que ordena a los jueces la absolución de los inculpados cuando durante el proceso no se han aportado pruebas de cargo suficientes para acreditar la existencia del delito y la responsabilidad de la persona. Así entendida, la presunción de inocencia no aplica al procedimiento probatorio (la prueba entendida como actividad), sino al momento de la valoración de la prueba (entendida como resultado de la actividad probatoria).¹⁵⁴

En Ecuador, Mogrovejo refiriéndose a la presunción de inocencia ha sostenido que:

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 administrativo por el que se impone una sanción, el respeto al procedimiento y a la ley han de alcanzar un grado sumo.¹⁵⁵

¹⁵³ Aguilar López, *Presunción de inocencia*, 42.

¹⁵⁴ Ortega Maldonado y García Atra, “La presunción de inocencia”, 120-121.

¹⁵⁵ Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, 39.

Con lo expuesto hasta este punto, no puede considerarse a la presunción de inocencia simplemente como un mero o simple principio abstracto de difícil concreción en el plano de la realidad. Por el contrario, visto por una parte como una garantía que debe tutelar el Estado y por la otra, como un derecho humano exigible por toda persona, la presunción de inocencia comporta otro verdadero límite al *ius puniendi* del Estado.

Por tanto, interesa respecto a este principio analizar cómo queda la presunción de legitimidad que ampara a los actos administrativos cuando se está frente a un procedimiento administrativo sancionatorio. Así mismo, se debe analizar si la AT en cualquiera de sus niveles, puede imponer sanciones pecuniarias de forma automática, esto es, sin sustanciación de procedimiento administrativo sancionatorio previo, a los sujetos pasivos, por el incumplimiento de deberes formales, con fundamento en la responsabilidad objetiva que -hoy día- informa el régimen de infracciones en cuanto a las contravenciones y las faltas reglamentarias.

De igual forma, resulta importante examinar hasta donde es justificable que la AT inicie procedimientos sancionatorios sobre la base de indicios o presunciones, que prácticamente conllevan a que los contribuyentes deban desvirtuar la imputación que se les formula. Se debe examinar en este punto lo atinente a la distribución de la carga de la prueba. Para ubicar al lector, nos referimos, por ejemplo, a los casos en que la AT con base en cruces de información con el sistema financiero o con terceros en general, imputa al contribuyente una supuesta obtención de ingresos que no declaró, atribuyendo al contribuyente el incumplimiento del deber formal de presentación de su declaración, cuando es de conocimiento general que no necesariamente un valor o una cantidad registrada en una cuenta bancaria constituye un ingreso, ya que bien podría tratarse técnicamente de un pasivo, de un simple depósito o de un reembolso de gastos, entre otras posibilidades. Estos particulares se examinan en el capítulo IV del presente estudio.

2.4. Principio de imparcialidad

De acuerdo a la CRE, dentro del derecho a la defensa que asiste a todas las personas, se incluye *ex* artículo 76.7.k, la garantía de imparcialidad, que se traduce en el derecho a “Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente”, sin que pueda ser “juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto”. Una primera lectura de la norma puede conducir a la idea -equivocada- de que la garantía de imparcialidad se dirige únicamente a los jueces de la Función

Judicial. Desde los principios y valores que informan el Estado ecuatoriano, que constituye un *Estado Constitucional de Derechos y Justicia*, la *imparcialidad* como garantía del derecho a la defensa, teniendo en cuenta la redacción adoptada por el Constituyente, podría entenderse especialmente dirigida a los jueces, pero nunca exclusivamente a ellos, toda vez que dicha garantía se erige desde el principio de transparencia que corta y atraviesa de manera transversal todas las funciones y actividades del Estado, irradiándose también a la actuación de todos los servidores públicos, por lo que, en el contexto planteado, sería inadmisibles y rayaría en lo absurdo, una interpretación restrictiva que limite la aplicación del principio imparcialidad a los procesos judiciales y rechace su observancia a los procedimientos administrativos en general y dentro de éstos, a los sancionatorios en particular.

Dentro las múltiples referencias establecidas en la Carta Magna sobre la transparencia, cabe destacar las siguientes: (i) el deber de todos los ecuatorianos y ecuatorianas, establecido en el artículo 83.17 de “Participar en la vida política, cívica y comunitaria del país, de manera honesta y transparente”;¹⁵⁶ (ii) La *transparencia* como principio que rige la administración pública, según lo expresa el artículo 227; y, (iii) la *transparencia* como principio específico del régimen tributario como se desprende del artículo 300, que interesa de manera especial al tratar sobre la imparcialidad dentro de los procedimientos administrativos sancionatorios, por tener como destinatario específico a los servidores públicos de la AT, quienes deben actuar siempre con transparencia.

Ahora bien, para acotar el alcance del principio de imparcialidad, Hernández Velásquez explica que, según la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sus elementos fundamentales serían los siguientes: “1) un obligatorio enfoque objetivo o desapasionado por parte del tribunal (juez, jurado u órgano sancionador); 2) el principio de que nadie debería ser juez de su propia causa; y, 3) el principio de confianza pública (relevancia de las apariencias)”.¹⁵⁷

De acuerdo al mismo autor, el enfoque objetivo de la imparcialidad comporta:

la separación o desinterés con respecto al caso tratado; esto significa que no debe interponer sus emociones ni convicciones personales. Desde este mismo punto de vista, el juez tampoco podrá emitir fuera de sus pronunciamientos, opiniones o criterios

¹⁵⁶ CRE. Art. 83, numeral 17.

¹⁵⁷ Boris Isaac Hernández Velásquez, “El principio de independencia e imparcialidad en el procedimiento administrativo sancionador de los servidores públicos: estudio comparado entre el sistema español y el sistema ecuatoriano” (tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, 2019), 129, <http://hdl.handle.net/10486/688870>

respecto de los casos que debe resolver; en caso contrario evidenciaría una convicción ya formada, un prejuicio incompatible con el deber de imparcialidad.¹⁵⁸

Respecto al segundo elemento fundamental enunciado, expone Hernández Velásquez que, “según este principio ningún miembro del tribunal debería resolver un caso en que fuera al mismo tiempo «parte», sea incoado, ofendido, testigo o acusador público (fiscal), a fin de evitar que sus funciones se confundan con la de otro actor procesal”.¹⁵⁹

Sobre el principio de confianza pública, se indica que los tribunales deben inspirar confianza pública en una sociedad democrática. “Esto quiere decir que el tribunal debe inspirar confianza ante el público, ante la comunidad, y en esta comunidad se incluye, en primer lugar, al propio ciudadano encausado, cuya opinión es importante pero no decisiva”.¹⁶⁰

Resulta pertinente destacar que el COA, vigente desde el año 2016, consagró este principio en su artículo 19 como sigue: “Los servidores públicos evitarán resolver por afectos o desafectos que supongan un conflicto de intereses o generen actuaciones incompatibles con el interés general. Los servidores públicos tomarán sus resoluciones de manera autónoma”.

En este orden de ideas, consideramos que el principio de imparcialidad en los términos que se encuentra establecido en el COA, debe ser observado por la AT, no por vía de aplicación supletoria, sino como exigencia derivada de la aplicación directa del principio de transparencia que informa el régimen tributario sobre las actuaciones de los servidores públicos de toda la Administración, incluida la tributaria.

Cabe mencionar también que, en el orden legal, el COT señala como derecho del contribuyente “A ser tratado con imparcialidad, respeto, sin discriminación, con cortesía, consideración y ética por el personal de la administración tributaria”.¹⁶¹

La CCE, ha expresado sobre el principio en comentarios que:

19. La imparcialidad implica que el juzgador es un tercero ajeno al caso a resolver y que no tiene interés subjetivo o preferencias por las partes y con el objeto del proceso. De ahí que el juzgador no pueda realizar actividades propias de una parte ni tampoco tener influencias por sesgos, prejuicios o ideas preconcebidas.

¹⁵⁸ *Ibíd.*

¹⁵⁹ *Ibíd.*, 130.

¹⁶⁰ Hernández Velásquez, “El principio de independencia”, 131.

¹⁶¹ COT, art. 30.1

20. En consecuencia, la imparcialidad se pierde en el momento en que el juez actúa como una parte dentro del proceso, cuando, por ejemplo, solicita de forma oficiosa pruebas sin justificación alguna, beneficiando a una parte en desmedro de otra.¹⁶²

En la dimensión de la denominada *imparcialidad subjetiva* y que “se refiere a cada persona de forma individual (administrador, directivo o empleado) vinculada a la administración pública”, Monteduro -a título de ejemplo- menciona que estarían comprendidas las:

normas como la imposibilidad de presentar candidatura, la inelegibilidad, la incompatibilidad preventiva y sucesiva, el deber de abstención del funcionario o del administrador en caso de conflicto de intereses, los deberes de comportamiento que se remiten a los cánones de la integridad personal y de la así llamada ética pública, transmitidos en los códigos de comportamiento de los empleados públicos.¹⁶³

Por el contrario, la *imparcialidad objetiva*, según refiere el mismo autor, “conciene a la acción y la organización administrativa consideradas en sí mismas, independientemente de las personas físicas que intervengan en concreto”,¹⁶⁴ y se expresa:

En el conjunto de normas “relacionadas con la organización de las funciones públicas y el desarrollo de la acción: distribución de las competencias, constitución de oficinas y órganos, configuración de los caracteres de los titulares de las oficinas/órganos; procedimientos, transparencia sobre la organización y las decisiones, controles (no solo técnicos y administrativos, sino también democráticos).”¹⁶⁵

En otro orden de ideas, no se puede soslayar el aspecto inherente a “la garantía de la imparcialidad en la organización del procedimiento de sanción, en el sentido en que esta exige la separación entre las funciones de investigar o fiscalizar (asimilable a la instrucción en el procedimiento penal) y la función de juzgamiento”.¹⁶⁶ Sobre este aspecto el COA tuvo especial cuidado en separar la etapa de instrucción del procedimiento y la

¹⁶² Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia No. 9-17-CN/19”, en *Caso N.º 9-17-CN*, 09 de abril de 2019, 4. [https://portal.corteconstitucional.gob.ec/BoletinJulio/OTROS/0009-17-CN-19\(0009-17-CN\).pdf](https://portal.corteconstitucional.gob.ec/BoletinJulio/OTROS/0009-17-CN-19(0009-17-CN).pdf)

¹⁶³ Massimo Monteduro, “El carácter multidimensional de la imparcialidad administrativa y el principio de objetividad: reflexiones sobre la experiencia italiana”, *Revista Documentación Administrativa*, n.º 289 (2011): 321, <https://doi.org/10.24965/da.v0i289.10079>

¹⁶⁴ *Ibíd.*, 323.

¹⁶⁵ *Ibíd.*

¹⁶⁶ Lusitania Villablanca Cerda, “Garantía de imparcialidad en la Comisión para el Mercado Financiero, a propósito del procedimiento administrativo sancionador consagrado en la Ley N.º 21.000280”, *Revista Ius Et Praxis*, n.º 2 (2020): 280, <https://scielo.conicyt.cl/pdf/iusetp/v26n2/0718-0012-iusetp-26-02-274.pdf>

etapa de imponer la sanción.¹⁶⁷ Desde mi perspectiva, este aspecto debe ser tenido en cuenta dentro del procedimiento administrativo sancionatorio en materia de infracciones tributarias, ya que, aun cuando la Administración inicie de oficio el procedimiento, *funcional y operativamente* la autoridad que lo inicia y lo sustancia, debería ser distinta de la unidad que debe decidir sobre la imposición o no de la sanción. Por lo tanto, la garantía de imparcialidad que constituye un límite al ejercicio del *ius puniendi*, pasa porque la autoridad administrativa que inicia y sustancia (instruye) el procedimiento sancionatorio, sea funcional y operativamente distinta de la autoridad interna a quien corresponde dictar la resolución administrativa sancionatoria.

En este orden de ideas, Villablanca Cerda apunta que “mirando al derecho comparado la imparcialidad se consagra operando una separación entre las funciones de investigar o fiscalizar y la función de juzgamiento, llegando incluso a exigirse que ambas funciones estén radicadas en organismos funcionalmente separados”.¹⁶⁸

Para cerrar, se estima pertinente citar parcialmente uno de los pronunciamientos de la Corte Constitucional de Colombia que se refirió, tanto a la dimensión objetiva como a la dimensión subjetiva del principio imparcialidad tratadas precedentemente, consideraciones que nos sirven a guisa de síntesis. En tal sentido, expresó la Corte Constitucional de Colombia, en el año 2003, lo siguiente:

recuérdese que cualquier decisión judicial o administrativa, es la concreción de un orden normativo abstracto a una situación particular y específica, lo que impone que el juez o servidor público, sea que actúe en primera o segunda instancia, intervenga con la más absoluta imparcialidad, despojado de cualquier atadura que pueda comprometer su recto entendimiento y aplicación del orden jurídico, ya sea por haber emitido concepto previo sobre el asunto sometido a su consideración, o por la presencia de alguna de las causales de impedimento previstas en la ley, como la existencia de vínculos de parentesco o amistad íntima con una de las partes, o de un marcado interés personal en la decisión, etc.¹⁶⁹

¹⁶⁷ COA. “Artículo 248.- Garantías del procedimiento. El ejercicio de la potestad sancionadora requiere procedimiento legalmente previsto y se observará:

1. En los procedimientos sancionadores se dispondrá la debida separación entre la función instructora y la sancionadora, que corresponderá a servidores públicos distintos.
2. En ningún caso se impondrá una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento.
3. El presunto responsable por ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pueda imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.
4. Toda persona mantiene su estatus jurídico de inocencia y debe ser tratada como tal, mientras no exista un acto administrativo firme que resuelva lo contrario.”

¹⁶⁸ Villablanca Cerda, “Garantía de imparcialidad”, 280.

¹⁶⁹ Colombia Corte Constitucional, “Sentencia No. C-095/03”, *Expediente D-4172*, 11 de febrero de 2003. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-095-03.htm>

2.5. El principio *non bis in idem*

Según Rosa Gómez, con este principio se procura:

impedir que un hecho que ha sido sancionado o que ha servido de base para la agravación de una pena, sea utilizado nuevamente, de este modo, si un hecho ya ha sido tomado en consideración para la aplicación de una pena o circunstancia modificatoria de responsabilidad penal, no es lícito volver a tenerlo en cuenta por segunda o ulterior vez para los mismos efectos.¹⁷⁰

Este principio, puede ser examinado desde dos vertientes, una de carácter material o sustantiva y una de orden procesal. En palabras de Mogrovejo:

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).¹⁷¹

Así las cosas, la garantía del *non bis in idem* se encuentra consagrada en el artículo 76.7.i de la CRE y precisa que “Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto”.

En general, para que opere la garantía del *non bis in idem* de modo que no se incurra en la duplicidad de juzgamiento y sanciones, apunta Rosa Gómez que debe haber “identidad de sujeto, hecho y fundamento”.¹⁷²

De esta manera, en principio, no sería admisible que un mismo hecho se castigue con una sanción administrativa y una pena criminal. Para ello, el legislador debiera evitar superposiciones normativas disponiendo específicamente los ilícitos que serán exclusivamente sancionados con una pena penal. Con ello, se busca reconocer a este principio como una garantía propia de todo ordenamiento penal democrático, respetuoso de la dignidad personal y de los derechos que emanan de la naturaleza humana.¹⁷³

Sobre la *identidad de sujeto*, siguiendo a la misma autora, se puede afirmar que no existe mayor complicación cuando se trata de una persona natural, “puesto que se exige que sea la misma persona física (condenada o absuelta); independientemente de la

¹⁷⁰ Rosa Fernanda Gómez González, “El *non bis in idem* en el derecho administrativo sancionador: Revisión de sus alcances en la jurisprudencia administrativa”, *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, n.º 49 (2017): 103, <https://scielo.conicyt.cl/pdf/rdpucv/n49/0718-6851-rdpucv-49-00101.pdf>

¹⁷¹ Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, 39.

¹⁷² Gómez González, “El *non bis in idem* en el derecho administrativo sancionador”, 112.

¹⁷³ *Ibíd.*

forma (individual o solidaria) y del título de culpabilidad esgrimido contra ella (dolo, culpa, incumplimiento de un deber de cuidado, entre otros)”. El problema en cambio:

se presenta cuando se trata de personas jurídicas y, en particular, con las personas naturales que actúan por ellas. En Derecho Penal, por regla general, una persona jurídica no es imputable de la comisión de delitos, pero sí sus representantes. Sin embargo, en el ámbito administrativo, la regla es la inversa, puesto que en su mayoría las sanciones son aplicadas a personas jurídicas, pero nada impide que posteriormente se persiga la responsabilidad, sea penal o administrativa, de las personas naturales que la representan bajo el argumento de que se trata de personas distintas.¹⁷⁴

Por su parte, para examinar la configuración de la *identidad objetiva, de hecho o fáctica*:

Importa la configuración efectiva o práctica de una acción u omisión susceptible de ser encasillada en una descripción legal típica [...] No obstante, tal como se ha sostenido previamente, la posibilidad de que un mismo hecho pueda dar origen a distintas infracciones con diversos procedimientos, la autoridad habilitada a resolver el caso concreto deberá prestar especial atención en la relación existente entre dichos hechos y los bienes jurídicos que se buscan tutelar, a partir de lo cual podrá determinar si efectivamente se produce una afectación al principio.¹⁷⁵

Respecto al tercero de los elementos anotados por Rosa Gómez, esto es, la *identidad de fundamento punitivo*, señala la autora que “esta identidad busca determinar si las normas concurrentes protegen o no un mismo bien jurídico”.¹⁷⁶ Conviene por ello:

prevenir que la regulación de sanciones en preceptos diversos no importa *per se* la exclusión de esta identidad, ello por cuanto establecida la confluencia de dos o más disposiciones sancionadoras respecto de un mismo hecho y sujeto, sea necesario determinar si el bien jurídico que ambas buscan resguardar queda en todo o en parte subsumido y/o garantizado por la otra disposición concurrente. Por tanto, será nuevamente el juez o la Administración quienes tendrán que buscar, en los preceptos respectivos, el bien jurídico que se pretende proteger, de tal forma que si los bienes afectados son heterogéneos existirá diversidad de fundamento, mientras que si son homogéneos, en sus enunciados generales, no procederá la doble punición aunque las normas vulneradas sean distintas.¹⁷⁷

En Ecuador, el principio bajo examen ha sido objeto de análisis por la CCE. En tal sentido, en su sentencia N° 012-14-SEP-CC, parcialmente citada dentro del fallo

¹⁷⁴ *Ibíd.*, 114.

¹⁷⁵ *Ibíd.*

¹⁷⁶ *Ibíd.*

¹⁷⁷ *Ibíd.*, 115.

pronunciado con motivo del Caso N° 2161-11-EP resuelto por la misma Corte, se estableció sobre el *non bis in idem* que:

para ser invocado como una garantía del debido proceso, precisa (únicamente) que exista una resolución proveniente de una causa iniciada *ex ante*, a un proceso en el cual confluyan cuatro presupuestos que deriven en la prohibición de doble juzgamiento contenida en el principio cuestión, a saber: *eadem personae*, identidad de sujeto, *eadem res*, identidad de hecho, *eadem causa petendi*, identidad de motivo de persecución, y finalmente, al tenor de nuestra Norma Suprema, identidad de materia.

El principio *non bis in ídem*, forma parte de la estructura procesal de la administración de justicia y aparece como uno de los elementos garantizadores del debido proceso, y en relación a este, de la seguridad jurídica en cuanto el principio en sí, debe propender al amparo y protección de las normas procesales en general, y a su vez, a la seguridad individual de los sujetos procesales, en particular.

Así, el principio *non bis in ídem* y la institución de la cosa juzgada se encuentran íntimamente relacionados, aunque diferenciándose entre sí, en el sentido de que el principio de *non bis in ídem* atiende al hecho de que nadie puede ser juzgado más de una vez por el mismo hecho y materia (conforme lo determina nuestra Constitución) y la cosa juzgada por su parte, resulta en un atributo, en una calidad que el ordenamiento jurídico destina a la sentencia, cuando esta cumple con los requisitos para que quede firme: sea inimpugnable (cosa juzgada formal) y sea inmutable (cosa juzgada material).¹⁷⁸

Sobre este principio adherimos a la tesis de Rosa Gómez, en el sentido de que, para cada caso, la Administración o el juez deberá analizar si efectivamente confluyen los elementos que permitan identificar si existe la identidad que predica tanto la CCE como la doctrina, para determinar si se está o no frente a la persecución de la misma *causa y materia*, supuesto en el cual se estaría vulnerando el principio del *non bis in idem*, apuntando que, en el espectro amplio sobre el cual se dimensiona el tema de la responsabilidad, un mismo hecho podría merecer sanciones de distinta naturaleza, motivo por el cual se suele encontrar en distintos cuerpos normativos que establecen infracciones expresiones como la siguiente: “sin perjuicio de la responsabilidad penal, civil o administrativa a que hubiere lugar”.

A modo de conclusión, el *non bis in ídem* es una garantía importante dentro del ámbito sancionador y es útil tener presente las dimensiones mediante las cuales se manifiesta o se proyecta, tanto desde la perspectiva del contribuyente como desde la perspectiva de la Administración, a fin de identificar la procedencia o no de su efectiva aplicación en un caso, bien para ejercer una defensa o bien para perseguir un castigo.

¹⁷⁸ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia N.º 221-14-SEP-CC”, en *Caso N.º 2161-11-EP*, 26 de noviembre de 2014. 12.
<http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/7acecc47-cc86-4079-8668-a69b95c06e0f/2161-11-ep-sen.pdf?guest=true>

2.6.- El principio *in dubio pro reo*

Autorizada doctrina sostiene que este principio guarda una íntima relación con el de presunción de inocencia. En la doctrina española, el autor Bacigalupo afirma que “En la teoría de los derechos fundamentales y del Derecho procesal moderno el principio «*in dubio pro reo*» es considerado como un componente sustancial del derecho fundamental a la presunción de inocencia”.¹⁷⁹

Por su parte, también el autor español Francisco Tomas y Valiente, explica el contenido del principio bajo examen de la siguiente forma:

el principio *in dubio pro reo* se ha considerado como una consecuencia indudable del principio *nulla poena sine crimine, nullum crimen sine culpa*, y se ha interpretado por la mejor doctrina como la exigencia de que la condena vaya precedida de la certidumbre de la culpa, pues la duda en el ánimo del juzgador debe conducir a la absolución. Esto es: «El juez penal no puede condenar por un hecho que, según su libre convencimiento, es posiblemente no punible», porque «la falta de prueba de la culpabilidad equivale a la prueba de la inocencia».¹⁸⁰

Lo expuesto en la parte final de la cita precedente, revela la ligadura del principio *in dubio pro reo* con la actividad probatoria que se despliega dentro de un procedimiento de corte sancionatorio. En efecto, si de las pruebas valoradas por la autoridad que debe decidir, no surge la indubitable convicción de certeza de la culpabilidad, *frente a la duda*, debe absolverse al presunto infractor.

Francisco Tomas y Valiente lo explica magistralmente, así:

La consagración de la presunción de inocencia como derecho fundamental proscribire la condena en la duda porque establece el hecho inicialmente cierto de que todo hombre es inocente. La interdicción de la condena dubitativa (esto es, de la formulada por el juez que no tenga certeza de la culpabilidad del acusado) forma parte del contenido esencial del derecho a la presunción de inocencia del que constituye el núcleo. De la certeza inicial sobre la inocencia el juez puede llegar a la contraria, pero sólo dentro del proceso, merced a una actividad probatoria que reúna los requisitos ya analizados y tras una valoración o apreciación libre de aquélla.¹⁸¹

En Colombia, Gómez Agudelo, en un sentido similar, apunta que:

¹⁷⁹ Enrique Bacigalupo Zapater, “Presunción de inocencia, «*in dubio pro reo*» y recurso de casación”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 41 (Madrid: Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, 1988): 365, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=46325>

¹⁸⁰ Francisco Tomas y Valiente, “«*In Dubio Pro Reo*», libre apreciación de la prueba y presunción de inocencia”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 20 (1987): 17, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=79353>.

¹⁸¹ *Ibíd.*, 25.

En el *in dubio pro reo* el juez penal después de practicadas las pruebas en el juicio oral y escuchar los alegatos de partes e intervinientes, determina que no pudo llegar a la verdad y en consecuencia resuelve la duda en favor del procesado, disponiendo la absolución y ordenando la libertad inmediata. Se debe precisar que la persona en estos casos es inocente, en igual medida que aquel que es absuelto por el juez con absoluta certeza, y consecuentemente, en ambos casos se tiene derecho a la misma reparación.¹⁸²

Resulta interesante la forma en que Parra Quijano marca la diferencia entre la presunción de inocencia y el *in dubio pro reo*. Sobre el particular expone:

Hay que partir de que tienen una estrecha relación porque hacen parte del *favor rei*. Sin embargo, la presunción de inocencia rige en todo el curso del proceso y en el aspecto probatorio, así: “Si no hay prueba de la existencia del hecho punible o de la responsabilidad del sindicado, hay que absolver, la persona es inocente (obra la presunción de inocencia”.

Pero si hay actividad probatoria encaminada a probar los hechos constitutivos de la infracción y de la responsabilidad del sindicado y hay pruebas tendientes a desvirtuar esos hechos constitutivos, y objetivamente le crean esas circunstancias al juez duda, debe absolver; por ello es que la duda (probatoriamente) aparece ligada a “favor del reo”.¹⁸³

El Tribunal Constitucional español, en sentido similar al anotado por Parra Quijano y según lo refiere Ortego Pérez, traza las diferencias entre tales principios señalando que:

el derecho a la presunción de inocencia «desenvuelve su eficacia cuando existe una falta absoluta de pruebas o cuando las practicadas no reúnen las garantías procesales» mientras que el principio jurisprudencial *in dubio pro reo*, «pertenece al momento de la valoración o apreciación probatoria», de forma que «sólo entra en juego cuando existe una duda racional sobre la real concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo penal, aunque se haya practicado una prueba válida con cumplimiento de las correspondientes garantías procesales».¹⁸⁴

Ahora bien, es justo y necesario anotar, que de acuerdo a la consagración constitucional del principio *in dubio pro reo*, la proyección y alcance del contenido de dicho principio en el Ecuador, resulta más amplio. En este sentido, de acuerdo al artículo 76.5 de la carta fundamental:

¹⁸² Dany Steven Gómez Agudelo, “El *in dubio pro reo* como fundamento de la responsabilidad del Estado”, *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la UPB* 48, n.º 128 (2018): 127, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7541564>.

¹⁸³ Jairo Parra Quijano, “Presunción de inocencia, *in dubio pro reo* y principio de integración”, *Derecho Penal y Criminología*, 21, n.º 68 (2000): 107-108, <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derpen/article/view/1126>.

¹⁸⁴ Francisco Ortego Pérez, “La delimitación entre el principio «*in dubio pro reo*» y la presunción de inocencia en el proceso penal español”, *Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política* 4, n.º 3 (2013): 23, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4523659>

En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.

Sobre este principio, al cual se le denomina también principio de *favor rei* (a favor del reo) o de favorabilidad, ha sostenido la CCE que “Además, en virtud de los principios *pro homine e in dubio pro reo*, la interpretación jurídica y la aplicación del derecho siempre debe buscar el mayor beneficio para el ser humano y el reo (encausado)”.¹⁸⁵ En tal sentido, el autor ecuatoriano Ávila Santamaría, citado por la CCE, sostiene que “De existir duda en el alcance de una norma, y si quien debe interpretarla no está seguro si la regulación es restrictiva o no, por el principio *pro homine* deberá entenderse que la norma sospechosa de restringir derechos, no deberá ser aplicada”.¹⁸⁶

Por otra parte, es posible sostener que desde el orden constitucional ecuatoriano, la proyección del principio cuenta con una extensión mayor, porque además de admitir - en nuestro criterio- la hipótesis de su aplicación cuando no exista certeza sobre la responsabilidad del presunto infractor, en el sentido apuntado en los párrafos precedentes, se configuran claramente dos situaciones adicionales que admiten su empleo, a saber: (i) Cuando exista conflicto entre dos leyes de la misma materia, que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, la duda que pueda presentarse a la autoridad, debe resolverse bajo el criterio de la aplicación de la norma menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción y (ii) cuando exista duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.

En derecho, hay que recordar que, como principio general, las normas aplicables a una determinada situación de hecho, son aquellas que estaban vigentes para el momento en que se verificó el hecho. Sin embargo, en el primer supuesto, derivado del artículo 76.5 de la CRE, anotado en el párrafo precedente quien aplica la norma puede incluso hacerlo de manera retroactiva, siempre claro, que la sanción contenida en la norma posterior resulte más favorable.

La segunda hipótesis de la norma constitucional en comentario, parece ubicarnos en el supuesto de que una infracción (norma) establezca o contenga varias sanciones, la autoridad que debe aplicar la sanción debe hacerlo en el sentido que le resulte más

¹⁸⁵ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia N.º 265-15-SEP-CC”, en *Caso n.º: 1204-12-EP*, 12 de agosto de 2015, 12. <http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/d36da240-03d1-4e33-b2b9-a09835173845/1204-12-ep-sen.pdf?guest=true>

¹⁸⁶ *Ibíd.*, 13.

favorable al infractor. Entendemos que, entre un conjunto posible de sanciones aplicables para un mismo hecho, siempre será más favorable para el infractor la imposición de aquella que resulte menos gravosa.

Lo anteriormente dicho, conlleva a preguntarse lo siguiente: si por una misma infracción se pueden aplicar varias sanciones, siendo una o varias de ellas más gravosas que otras, entonces: ¿En qué casos quedará habilitada la autoridad para imponer al infractor la sanción más gravosa y, por tanto, no aquella que más le favorezca? Aquí es donde entra en juego el principio de proporcionalidad. La intensidad en la gravedad de la infracción cometida, de acuerdo a parámetros definidos por el legislador, debería ser la respuesta a esta interrogante. Adviértase que el supuesto de la norma constitucional plantea como antecedente *la existencia de una duda*, de modo que, si tal duda no se configura, porque en cambio existen los elementos de certeza y convicción que conducen a la aplicación de una sanción más gravosa, entonces no operaría para el caso concreto el principio de favor.

Es importante destacar algo más sobre este principio. En mi opinión, los supuestos establecidos *ex artículo 75.5* de la Constitución se refieren a dudas en cuanto a la *aplicación* de las sanciones. Empero, la CCE ha señalado también que el principio de favorabilidad es aplicable también cuando se está frente a “dos interpretaciones posibles para una misma norma, ante lo cual se aplicará aquella norma o interpretación que más favorezca el ejercicio de los derechos”.

Efectivamente, siendo el Ecuador un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, el artículo 11.5 de la CRE señala que “En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia”. Como corolario de lo anterior, el principio *in dubio pro reo* también comporta un mandato para el funcionario o servidor público de que, frente a la duda respecto a la aplicación de dos o más interpretaciones posibles sobre una norma, sustantiva o procesal, sea que se trate de la infracción en sí o de la sanción, se opte por aquella interpretación que más le favorezca al infractor. No obstante, en el capítulo IV se plantean algunas dificultades respecto a la aplicación práctica de este principio.

2.7. La culpabilidad como elemento esencial del ilícito

En el derecho penal, para que una conducta sea punible deben concurrir las siguientes circunstancias, a saber: que se trate de un hecho típico, antijurídico y culpable.

En acápites anteriores, tuvimos ocasión de referirnos a la tipicidad y su relación con el principio de legalidad. Ahora bien, respecto a la antijuricidad Torio López explica que consiste en “la contradicción existente entre la acción y la norma jurídico penal. Es un elemento objetivo, impersonal, que valora negativamente la acción como discrepante del derecho, pero que nada anticipa sobre si esa acción ha sido cometida culpablemente”.¹⁸⁷

A renglón seguido, el mismo autor explica que “La culpabilidad, por el contrario, toma en cuenta la relación subjetiva, personal, entre sujeto y acción. La antijuricidad es condición necesaria, pero no suficiente, de la existencia del delito. Este requiere la culpabilidad personal”.¹⁸⁸

Por su parte, Artega Sánchez citado por Weffe, refiere que la culpabilidad es:

el juicio de reproche personal que se dirige al sujeto por haber violado con un determinado comportamiento psicológico los deberes que le impone el ordenamiento jurídico penal tendiente a la regulación de la vida social, o, en otras palabras, el juicio de reproche personal que se dirige al sujeto por haberse comportado en forma diversa a la exigida por el ordenamiento jurídico penal.¹⁸⁹

De las anteriores consideraciones, se puede inferir que la *culpabilidad* como elemento esencial del ilícito ha sido desarrollado por la dogmática jurídico penal. Sin embargo, son muchos los autores que defienden la postura según la cual, en las infracciones de orden administrativo, también debe realizarse el examen de este elemento proscribiendo la corriente que se ha decantado por la adopción de regímenes objetivos de responsabilidad.

Así las cosas, se considera importante rescatar algunas consideraciones que fueron expuestas en el capítulo anterior, sobre la línea de pensamiento que se viene proponiendo desde las JLDT sobre este aspecto y que se resumen a continuación:

En las X Jornadas del ILADT, celebradas en Quito (Ecuador) en 1981, se recomendó adoptar como conclusión que: “Las infracciones tributarias deben observar el

¹⁸⁷ Angel Torio Lopez, “El concepto individual de culpabilidad”. En Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 38, (Madrid: Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, 1985): 285, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=46268>.

¹⁸⁸ *Ibíd.*

¹⁸⁹ Carlos E. Weffe H, *Anotaciones sobre la Defraudación Tributaria en el Impuesto al Valor Agregado* (Caracas: AVDT, 2011), 70, https://www.academia.edu/32354146/Anotaciones_sobre_la_Defraudación_Tributaria_en_el_Impuesto_a_l_Valor_Agregado

principio de la responsabilidad subjetiva, sin perjuicio de que se establezcan presunciones simples, en la medida en que sean necesarias para asegurar la efectiva aplicación de las normas”.¹⁹⁰

En las XIX JLDT, celebradas en la ciudad de Lisboa (Portugal) en el año 1998, se formuló la recomendación 9 mediante la cual se propuso “La aplicación sin restricciones al ámbito tributario de los principios generales del derecho penal sustantivo y procesal”.¹⁹¹

Por su parte, Sáinz de Bujanda -citado por Laínez Olivares-, considera que:

debe desterrarse “la responsabilidad objetiva y todas sus manifestaciones, así como la de asentar el llamado principio de culpabilidad, y si bien es cierto que en sentido formal las infracciones tributarias no están insertas en el ordenamiento punitivo salvo el llamado delito fiscal -no es menos evidente que al ser aplicables multas- que son materialmente penas el principio de culpabilidad no puede en modo alguno ser irrelevante”.¹⁹²

Se puede afirmar que existe una tendencia a admitir que, para la determinación de responsabilidad en el caso de las infracciones, la AT debe tomar en cuenta el elemento subjetivo “culpabilidad”. Finalmente, como corolario de lo antes expuesto, cabe concluir que cualquier infracción que pueda calificarse como infracción tributaria de orden material, porque la conducta no pueda ser enmarcada dentro de la categoría de contravenciones y faltas reglamentarias y no constituya un delito tributario, ineludible e indefectiblemente para que pueda ser sancionada por la Administración, debe atender y verificar que exista culpabilidad, pues el régimen objetivo de responsabilidad no aplica para las infracciones tributarias materiales. Sobre este particular se profundizará en el capítulo siguiente.

¹⁹⁰ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución del tema 2*.

¹⁹¹ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución del tema 1*.

¹⁹² Armando Laínez Olivares, “El principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador como límite de aplicación de la doctrina de los Actos Propios”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Tecnológica de El Salvador*, n.º 13 (2016): 125, <http://repositorio.utec.edu.sv:8080/jspui/bitstream/11298/1053/1/112981053.pdf>.

Capítulo tercero

Las infracciones tributarias

1. Clasificación de las infracciones tributarias en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

Según Héctor Villegas, las infracciones tributarias podrían clasificarse como sigue:

las principales infracciones tributarias (tanto delictuales como contravencionales), ellas pueden consistir en el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial en forma omisiva, en el incumplimiento de esa misma obligación, pero mediante medios fraudulentos, y en el incumplimiento de la obligación tributaria formal.¹⁹³

Para el mencionado tratadista argentino, el incumplimiento omisivo de la obligación tributaria sustancial:

consiste básicamente en la mera omisión del pago de los tributos dentro de los términos legales. El Modelo de C.T.A.L. considera la infracción omisiva denominando “contravención” (denominación, a nuestro juicio, incorrecta) a la omisión de pago (art. 113) y “mora” al pago del tributo fuera de término (art. 116). [...] Esta infracción es prevalentemente objetiva, por lo cual, en principio, basta el hecho externo del no pago en término para que se tenga por configurada la infracción.¹⁹⁴

Respecto al incumplimiento fraudulento de la obligación tributaria sustancial (defraudación fiscal) afirma que:

La defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor severidad de las sanciones. El Modelo de C.T.A.L. define la defraudación en su art. 98, diciendo que comete defraudación quien mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier forma de engaño, induce en error al fisco, del cual resulte, para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquél a la percepción del tributo.¹⁹⁵

¹⁹³ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7ª ed. (Buenos Aires: Ediciones De Palma, 2001), 381, https://www.academia.edu/8454470/Hector_Villegas_Curso_de_Finanzas_Derecho_Financiero_y_Tributario.

¹⁹⁴ *Ibíd.*, 388-389.

¹⁹⁵ *Ibíd.*, 389.

Sobre el incumplimiento de la obligación tributaria formal, anota Villegas que:

El Modelo de C.T.A.L. dice que constituye incumplimiento de los deberes formales, toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros, que viole las disposiciones relativas a la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por la autoridad administrativa (art. 118). Como consecuencia de la determinación, fiscalización e investigación (ver cap. X, punto 1), los ciudadanos, contribuyentes o no, están sometidos a una serie de deberes tendientes a posibilitar y facilitar la debida actuación estatal. El incumplimiento de estos deberes también es una infracción fiscal y está penada por la ley.

Estas infracciones son predominantemente objetivas, por lo cual, en principio, la sola violación de la norma formal constituye la infracción, sin que interese investigar si el infractor omitió intencionalmente sus deberes (dolo) o si lo hizo por negligencia (culpa).¹⁹⁶

De la clasificación realizada por Villegas, nos interesa destacar que, no se encuentra en el COT una sanción específica para el incumplimiento omisivo de la obligación tributaria sustancial y lo que denomina el autor como incumplimiento fraudulento de la obligación tributaria sustancial, es lo que se considera delito fiscal cuyo tipo penal en Ecuador es la defraudación tributaria, el cual se encuentra establecido en el COIP. Por tanto, de esta consideración se puede afirmar *prima facie* que en Ecuador, desde el COT, sólo se han previsto contravenciones y faltas reglamentarias las cuales se circunscriben, al incumplimiento de deberes formales.

Por su parte, respecto a la clasificación de las infracciones tributarias, señala Giuliani Fonrouge que:

No existe un criterio uniforme para definir y clasificar las diversas Infracciones tributarias y hasta la terminología ofrece variantes, según tendremos ocasión de apreciar. La doctrina se manifiesta influida por las normas del derecho positivo de cada país; y éste, a su vez, responde a tradiciones y modalidades locales que lo privan de generalidad; sin embargo, veremos que a pesar de tales circunstancias es posible hallar puntos de coincidencia.

Comencemos por la terminología, para evitar equívocos. En nuestra exposición utilizamos la expresión infracción tributaria o infracción fiscal en sentido genérico, incluyendo en ella toda clase de violaciones a las normas tributarias, sustanciales o formales, de modo que comprende lo que suele llamarse delito, contravención, violación de órdenes de la autoridad, etc. Reconocemos, empero, que este criterio no es aceptado en otros países [...].¹⁹⁷

Giuliani Fonrouge destaca algo que merece la pena tener en cuenta y que se estima pertinente enfatizar: el derecho positivo de cada país influye de manera significativa en las concepciones, nociones, definiciones, delimitaciones y metodologías de análisis que

¹⁹⁶ *Ibíd.*, 389-90.

¹⁹⁷ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 583.

utiliza cada autor. Por tal motivo, hay que prevenir al lector que se adentra en estos temas, de que incluso una misma expresión podría, de acuerdo al contexto en el que se desenvuelve el autor, cobrar un significado o tener un alcance diferente. En palabras del referido autor:

Una somera revista de la doctrina y de la legislación extranjera permite advertir, asimismo, discrepancias considerables en la enumeración de las diferentes categorías de violaciones del ordenamiento fiscal, y aun de los elementos calificativos de ellas, de manera que es menester actuar con cautela en esta materia y desconfiar de quienes presentan ciertos criterios individuales como verdades inconcusas.¹⁹⁸

En este orden de ideas, es preciso advertir que, a diferencia de lo apuntado por Fonrouge, para efectos del presente trabajo, se utiliza el ilícito tributario en su sentido genérico, esto es, en una relación de género a especie, por lo que se considera al ilícito como el género siendo el delito fiscal y la infracción tributaria sus especies. Será preciso recordar que la infracción tributaria se encuentra clasificada a su vez en contravenciones y faltas reglamentarias.

Así las cosas, antes de entrar en la clasificación de la infracción tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, es importante mencionar que si bien el MCTAL OEA/BID (1968) que sirvió de inspiración para la Codificación Tributaria en América Latina, fue tenido en cuenta por la Comisión Revisora del Código Tributario adoptado en Ecuador (1975), no constituyó la única fuente de información utilizada para elaborar el proyecto. Según hizo constar la Comisión en abril de 1974:

Para la realización de tan importante y trascendental trabajo, la Comisión ha contado como precedentes imprescindibles con las siguientes fuentes de información: 1).- El anteproyecto preparado por el señor Doctor Rodrigo Garcés M., que constituye un plausible esfuerzo de investigación y de ordenamiento de principios e instituciones tributarios; 2).- El anteproyecto elaborado por una distinguida Comisión del Ministerio de Finanzas; 3).- El Código Modelo Latinoamericano, patrocinado por la OEA, que representa un esfuerzo y recomendación de unificación del Derecho Tributario en el Continente; 4).- Los Códigos Fiscales o Tributarios de los principales países Latinoamericanos, tales como Méjico, Perú, Chile, Argentina, Uruguay, Bolivia y Brasil, que necesariamente han debido ser tomados en cuenta por la inexcusable realidad de pertenecernos al Nuevo Mundo; 5).- La Legislación Tributaria Española y singularmente la Ley General Tributaria, la de Procedimientos Administrativos Recaudatorios; y, 6).- La Legislación Administrativa y de Procedimientos Administrativos vigente en Latinoamérica.¹⁹⁹

¹⁹⁸ *Ibíd.*

¹⁹⁹ Oficio del 10 de Abril de 1.974 dirigido a los señores Ministro de Finanzas y Contralor General de la Nación por la Comisión la Comisión Revisora del Proyecto Dr. Juan Boada Pérez Presidente de la Comisión; y los Dres. F. Tinajero V.; Alfonso Salazar Araque; Jorge Sánchez C.; Vicente García Mancheno; . Luis Hidalgo López; Rodrigo Garcés Moreano; Carlos Egas Egas.

No obstante, al igual que en el MCTAL OEA/BID, en el Código Tributario adoptado por el legislador ecuatoriano en 1975, la palabra *infracción* se emplea en un sentido genérico “pues comprende todas las situaciones de ilícito fiscal, a diferencia de lo que ocurre en ciertas legislaciones, en que esa expresión es utilizada para caracterizar determinada categoría de ilicitud”.²⁰⁰ Por consiguiente, lo que a efectos de este trabajo se ha delimitado como delito tributario, era una categoría más dentro de la expresión *infracción tributaria*.

Con la entrada en vigencia del COIP en el año 2014, la regulación del delito de defraudación tributaria que estaba tipificado en el COT, quedó reservada para el derecho penal. De manera que, aunque se mantuvo la misma definición de *infracción tributaria*, se puede observar que después de la entrada en vigencia del COIP, dentro de la clasificación de infracción tributaria contenida en el artículo 315 del COT ya no figura el delito de defraudación tributaria.

Tabla 5
Clasificación de las infracciones tributarias en el COT antes y después de la entrada en vigencia del COIP en el año 2014

Antes	Después
Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.	Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.
Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en: delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias. Constituye delito la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por este Código o por ley especial. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones. Entre las cuales también se deben considerar las que a continuación se enumeran: 1. No inscribirse o acreditar la inscripción; 2. No emitir comprobantes de venta con sujeción a las disposiciones aplicables; o no exigirlos al momento de la compra; 3. No llevar libros y registros contables de conformidad con la ley; 4. No presentar declaraciones e información relativa a la determinación de las obligaciones tributarias; y, 5. No permitir el control de la administración tributaria y comparecer ante la misma.	Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general.

²⁰⁰ Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa y Valdés Costa, *Reforma Tributaria para América Latina*, 56.

Fuente: COT
Elaboración propia

Por tanto, la clasificación del ilícito fiscal o ilícito tributario sobre la cual se ha desarrollado el presente trabajo, atiende fundamentalmente a un criterio de corte positivista, considerando la decisión adoptada por el legislador ecuatoriano a partir de la entrada en vigencia del COIP en el año 2014, según la cual, la configuración del ilícito tributario que tiene como sanción una pena privativa de libertad, esto es, el delito de defraudación tributaria, queda reservado para el COIP y aquellos ilícitos que pueden ser sancionados con otras penas, que pueden ser impuestas por la AT, quedan acotados dentro del ámbito de la infracción tributaria y por tanto, consideran un ámbito normativo más amplio que comprende el COT y otras leyes tributarias especiales como, por ejemplo, la LRTI.

Con la importante aclaratoria formulada precedentemente, se puede afirmar que en el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano las *infracciones tributarias* se clasifican en *contravenciones* y en *faltas reglamentarias*. Conforme se ha expuesto, no estará comprendida dentro de la noción de *infracciones tributarias* el *delito tributario*.

En este orden de ideas, de acuerdo al COT, constituyen *contravenciones* “las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales”²⁰¹, constantes en el propio Código y en otras leyes y constituyen *faltas reglamentarias* “las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general”²⁰². Se puede apreciar que la diferencia entre una categoría y otra, radica principalmente en estos dos aspectos: (i) en la naturaleza legal o sublegal del instrumento donde se encuentre ubicada la norma que establece el deber y (ii) en la cuantía de la sanción, ya que la *contravención* puede ser sancionada con una multa que no puede ser inferior a 30 dólares ni mayor de 1.500 dólares de los EE. UU. y la *falta reglamentaria* puede ser sancionada con multa cuyo límite inferior es de 30 dólares y su límite máximo la cantidad de 1.000 dólares de los EE. UU.

Es de hacer notar, que en lo atinente al concepto de *contravención* el COT ecuatoriano se aparta de manera importante del MCTAL OEA/BID. En efecto, según el modelo “Incurrir en contravención fiscal es el que mediante acción u omisión que no

²⁰¹ COT, art. 315.

²⁰² Ibid.

constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales”.²⁰³

Por su parte, las versiones anteriores al MCTCIAT de junio de 2015, optaban “por distinguir entre “infracción administrativa” y “contravención”, para reservar la primera denominación a las violaciones a las obligaciones tributarias materiales o sustanciales y las segundas a las violaciones de obligaciones formales”.²⁰⁴ No obstante, en la versión del año 2015, se indica que:

en realidad no se aprecia diferencia alguna en el régimen jurídico de los dos tipos de ilícitos. En particular, la eliminación de la distinción coadyuva a erradicar la idea de que las sanciones por violación de deberes formales son automáticas o basadas en regímenes de responsabilidad objetiva.²⁰⁵

Para concluir el presente acápite, es importante señalar que la distinción entre *contravención* y *falta reglamentaria*, según se expuso precedentemente, se ha mantenido en el COT desde el año 1975 con pocas variantes. No obstante, 46 años después de entrar en vigencia el COT, luce conveniente revisar la regulación que se mantiene vigente, pues tal y como está concebida hoy día, parece necesario replantearse algunos aspectos, siendo uno de ellos y que nos merece especial atención el relativo a los criterios de proporcionalidad para el establecimiento de las sanciones, el cual se aborda en el siguiente capítulo.

2. El delito tributario

Para efectos de la presente investigación, reservamos la expresión *delito tributario* para las conductas que están tipificadas en el COIP, cuya sanción es impuesta por el juez penal dentro del proceso judicial y las *infracciones tributarias*, o simplemente *infracciones*, al conjunto de los ilícitos que conllevan una sanción que puede ser impuesta por la AT y que pueden comportar: (i) el incumplimiento de obligaciones de carácter material, sustantivas o sustanciales, esto es, obligaciones relacionadas con la obligación de pagar el tributo; o (ii) el incumplimiento de deberes formales o de colaboración que

81. ²⁰³ Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa y Valdés Costa, *Reforma Tributaria para América Latina*,

²⁰⁴ CIAT, BID y GIZ, *Modelo de Código Tributario del CIAT*, 149.

²⁰⁵ *Ibíd.*, 149.

orbitan en torno a la relación jurídico tributaria. Sobre estos últimos, pueden constar en el COT o en leyes especiales como, por ejemplo, la LRTI.

Se trata de una distinción realizada bajo la adopción de un enfoque pragmático fundado en el ordenamiento jurídico positivo, habida cuenta que el COIP reúne en un solo cuerpo, aquellas conductas que se consideran relevantes para el derecho penal en sentido estricto y que, por tanto, tienen penas privativas de libertad. Para explicarlo en términos simples, los *delitos* tienen penas que suponen la privación de la libertad del sujeto a quien se le ha atribuido su comisión y, por tanto, no pueden sino ser impuestas por un juez competente de la Función Judicial, mientras que, en ningún caso, las *infracciones* conducirán a la privación de libertad, aunque sus sanciones puedan ser privativas de otros derechos, las cuales pueden ser establecidas por la autoridad administrativa bajo los límites formales y materiales del *ius puniendi* expuestos en el capítulo precedente.

Para el autor Boris Barrera serán delitos:

aquellas acciones típicas, antijurídicas, dolosas o culposas que castigadas con sanción penal implican violentar una obligación tributaria principal. Mientras que contravenciones y faltas reglamentarias, constituyen transgresiones a deberes formales, reglamentos y normas secundarias de obligatoriedad general que contienen obligaciones formales de los sujetos pasivos, o deberes formales cuando se refieren a personas ajenas a la relación jurídico tributaria.²⁰⁶

Es importante destacar que la obra del referido autor es del año 2005 y el COIP como instrumento normativo, que conllevó modificaciones sustanciales en materia penal, entró en vigencia en el año 2014. Por tanto, se puede intuir que su análisis fue realizado dentro del contexto de la definición contenida en el artículo 10 del Código Penal (ya derogado) que definía a las infracciones como “los actos imputables sancionados por las leyes penales, y se dividen en delitos y contravenciones, según la naturaleza de la pena peculiar”.

En atención a la circunstancia apuntada en el párrafo precedente, la definición que nos ofrece Boris Barrera, impone una precisión dentro del marco de esta investigación. En efecto, tal como está planteada la distinción entre los delitos y las contravenciones, parecen excluidas del ámbito de las infracciones (administrativas) tributarias aquellas conductas que, sin ser delitos, también comportan el incumplimiento de obligaciones tributarias de carácter material. Tal es el caso, por ejemplo, del retraso en el pago de las retenciones practicadas por el agente de retención o de percepción, siempre que no haya

²⁰⁶ Barrera Crespo, *El delito tributario*, 25-26.

transcurrido más de diez días después de vencido el plazo que tenía el agente para practicar la retención o la percepción, ya que, en ese supuesto, se podría estar frente a la configuración del delito de defraudación tributaria según lo establece el numeral 18 del artículo 298 del COIP. Así, la obligación de los agentes de retención o percepción de entregar al Fisco los valores retenidos o percibidos sería de carácter material y no formal.

Por su parte, Boris Barrera distingue dentro del delito tributario, el delito aduanero y la defraudación tributaria.²⁰⁷ Es importante mencionar que, en 1975, año en que tiene lugar en el Ecuador la codificación tributaria, tanto el delito de defraudación tributaria como el contrabando, fueron previstos y tipificados en el COT. Empero, posteriormente, a partir del año 2005, se dejó en el referido COT solamente el delito de defraudación y la legislación aduanera se encargó de la regulación de los delitos aduaneros. En este orden de ideas, antes del COIP (2014), los delitos aduaneros, esto es, el contrabando y la defraudación aduanera, se encontraban tipificados en la Ley Orgánica de Aduanas y luego en el COPCI.

Actualmente, el delito de *defraudación tributaria* se encuentra establecido en el COIP, Libro Primero, Título IV, Capítulo Quinto “Delitos contra la responsabilidad ciudadana”; Sección Quinta “Delitos contra el régimen de desarrollo”. En cambio, el delito de defraudación aduanera y el contrabando, también establecidos en el COIP, fueron incluidos en una sección aparte (Sección Sexta) referida específicamente a los “Delitos contra la administración aduanera”. Esta distinción, que no será objeto de estudio en este trabajo, importa tenerla presente a los fines de identificar el bien jurídicamente protegido en cada caso.

Ahora bien, conviene hacer un paréntesis para reflexionar brevemente sobre las consideraciones que llevaron al legislador ecuatoriano a trasladar el delito de defraudación tributaria al COIP y extraerlo por tanto del COT. Tales consideraciones, en mi opinión, están vertidas en la Exposición de Motivos que sentó las líneas de la reforma del COIP. En efecto, al revisar la *dimensión histórica* de la codificación penal sustantiva y adjetiva en el Ecuador, contenida en el referido instrumento legal, el legislador acusa lo siguiente:

Es evidente que las normas sustantivas, procesales y ejecutivas penales vigentes no responden a una sola línea de pensamiento. Sus contextos históricos son muy diversos. Las finalidades y estructuras son distintas, sin coordinación alguna, inclusive contienen

²⁰⁷ *Ibíd.*, 26.

normas contradictorias. Esto se traduce en un sistema penal incoherente, poco práctico y disperso.²⁰⁸

Esa dispersión y desarticulación de la normativa penal, no sólo en sus aspectos sustantivos, sino también en sus aspectos procesales, justificó la necesidad de realizar una reforma integral en materia penal con espíritu unificador, lo que conllevó a extraer los tipos penales contenidos en leyes especiales como el COT (que tipificaba el delito de defraudación tributaria) y el COPCI (que tipificaba el delito de contrabando). Ciertamente, la unificación de principios, procedimientos, institutos técnicos aplicados al diseño del delito y la pena, como las circunstancias agravantes, atenuantes, causas de exclusión de la responsabilidad penal, entre otro importante conjunto de reglas propias del derecho penal en sentido estricto, pasaba por la extracción de los tipos penales dispersos en otros instrumentos legales y el delito tributario no pudo escapar de estas consideraciones.

No obstante, en mi criterio, los cursos y programas de derecho tributario no deben excluir como parcela de estudio al *ilícito tributario*, el cual resulta difícil entender si no se comprende las particularidades del *tributo*, así como tampoco deben olvidar los administradores de justicia en materia penal, que esta institución (el tributo) que en lo sustantivo ha justificado su autonomía dogmática, ostenta determinadas características que inciden en el examen del delito tributario, motivo por el -no sin razón- se diferencia y distingue de forma especial su tratamiento conceptual en relación con otros delitos económicos.

En otro orden de ideas, corresponde tratar, aunque sea de manera sucinta, los elementos y la estructura del delito tributario. En este orden de ideas, considerando que todos los delitos comportan una *acción: típica, antijurídica y culpable*, veremos a continuación a que se refiere cada uno de los elementos mencionados, sin abordar a profundidad en el estudio de cada uno de ellos. No obstante, interesa delimitar adecuadamente el alcance de cada elemento, pues para ser congruente con la postura adoptada de que los principios que informan el *ius puniendi* aplican tanto a los delitos como a las infracciones, debido a su identidad ontológica, importa entonces conocer si los elementos que estructuran el delito, deben configurarse y verificarse también en el caso de las infracciones tributarias, sin olvidar al respecto la configuración de los límites formales y materiales al poder punitivo examinados en el capítulo segundo..

²⁰⁸ Ver en Exposición de Motivos del COIP.

Respecto a la *acción* ésta debe ser entendida “en sentido amplio, como voluntad exteriorizada, que comprende tanto un actuar positivo (acción), como negativo (omisión)”.²⁰⁹ Así por ejemplo, la realización de *actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado* y que constituye uno de los supuestos que se enmarca dentro de la defraudación tributaria *ex* artículo 298 del COIP, comporta un actuar positivo, en el sentido de que representa una acción que conlleva un *hacer*, a diferencia de la *omisión de ingresos* que igualmente representa un supuesto que podría significar defraudación tributaria, pero que en cambio, supone un *no hacer* al no haberse incluido ese dato, esto es, al haberse omitido en la declaración de rentas tales ingresos para dejar de pagar los tributos realmente debidos.

Sobre la *tipicidad* elemento al que ya nos hemos referido anteriormente, diremos citando a Weffe que:

El hecho típico -que demás está decir que forma parte, como un elemento, de casi todas las teorías que pretenden explicar los elementos esenciales del delito- es, simplemente, aquel hecho establecido en una ley y cuya ejecución puede constituirse en delito. En efecto, para Bettiol hecho típico es equiparable a la *vis física* o elemento objetivo de las teorías bipartitas, el cual puede resumirse como la exteriorización de la voluntad del sujeto, bien sea activa u omisiva, que prevista en la ley penal puede dar lugar a la imposición de la pena. En resumen, es el conjunto de elementos materiales referidos a la conducta del agente y que pueden ser subsumidos en un esquema de delito. Decimos que puede dar lugar a la imposición de la pena, y no que da lugar a ella, por cuanto puede verificarse en el caso concreto una causa que excluya la punibilidad del hecho que, en principio, corresponde con la tipicidad. Estas causas son, dependiendo del elemento del delito al que excluyan, las causas de ausencia de acción con respecto al hecho típico, las causas de justificación con respecto a la antijuridicidad entendida teleológicamente y las causas de inculpabilidad, cuando el elemento afectado es la culpabilidad o elemento subjetivo del delito.²¹⁰

Como se puede apreciar, la explicación de la tipicidad que nos ofrece Weffe, contiene a la *acción* en los términos definidos en sentido amplio por Boris Barrera. Lógicamente, la acción como comportamiento (positivo = hacer; negativo = omisión), tiene que estar tipificada, esto es, descrita en la norma jurídica, como afirma justamente Barrera al referirse a este elemento “con todos los elementos que le constituyen, en el tipo penal en forma inequívoca”.²¹¹ Sin embargo, nos interesa destacar de las ideas expresadas

²⁰⁹ *Ibíd.*, 29.

²¹⁰ Carlos E. Weffe H, “La tipicidad como elemento esencial del hecho punible en la sanción prevista en el Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”, *Revista de Derecho Tributario de la AVDT*, n.º 85 (1999): 40-41, <https://www.avdt.org.ve/download/revista-de-derecho-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-legis-editores-1999-numero-85-1999-materias-temas-derecho-electronico-y-de-las-telecomunicaciones-derecho-a/>.

²¹¹ Barrera Crespo, *El delito tributario*, 32.

por Weffe, que existen circunstancias que pueden excluir la punibilidad del hecho, atendiendo a: (i) la ausencia de acción respecto al hecho típico; (ii) las causas de justificación con respecto a la antijuridicidad entendida teleológicamente; y, (iii) las causas de inculpabilidad.

De manera que, la adecuada comprensión de cada elemento no sólo es importante para verificar en un caso en concreto si se ha configurado el delito, sino para conocer también si existen circunstancias que puedan terminar excluyendo la punibilidad del hecho.

Así las cosas, sobre la *antijuridicidad* señala Boris Barrera que el término expresa “la contradicción entre la acción realizada y las exigencias del ordenamiento jurídico”.²¹² Para que ésta se produzca, según un sector de la doctrina, se exige la configuración de la denominada antijuridicidad *formal* y la antijuridicidad *material*.

En lo que toca a la antijuridicidad material, el autor Paca Padilla señala que:

se refiere a la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido por el derecho penal, constituyéndose en un elemento para considerar una conducta ilícita en antijurídica, así la antijuridicidad material demanda la afectación material del bien jurídico protegido, cuyo principio se visualiza en los artículos 66 numeral 5 y 76 numeral 6 y 195 de la CRE, doctrinariamente en el axioma “no hay necesidad sin daño” que constituye uno de los principios generales rectores del sistema penal.²¹³

Por su parte, sobre la antijuridicidad formal, siguiendo a Salgado González, se puede decir que:

la esencia de la antijuridicidad radica en la violación del deber de actuar o de omitir que señala una norma jurídica. Desde este entendido, se puede decir que estamos frente a una antijuridicidad formal, por cuanto se tiene en cuenta la contradicción que existe entre la acción con lo que ordena la norma.²¹⁴

Para cerrar sobre el aspecto de la antijuridicidad, nos parece relevante destacar las siguientes ideas que desarrolla Bustos Ramírez al tratar sobre este elemento, a saber:

Lo que es antijurídico en el derecho penal lo es al mismo tiempo para todo el ámbito del Derecho [...] Lo que no es antijurídico para el derecho penal no es al mismo tiempo lícito

²¹² *Ibíd.*, 35.

²¹³ Juan Carlos Paca Padilla, “La aplicación de la teoría del delito en las sentencias condenatorias emitidas dentro del procedimiento directo del año 2016 por los jueces de la Unidad Judicial Penal del cantón Riobamba” (tesis de maestría, UASB, Sede Ecuador, 2019), 53, <http://hdl.handle.net/10644/6701>

²¹⁴ Álvaro Salgado González, “Tipicidad y Antijuridicidad. Anotaciones Dogmáticas”, *Revista Jurídica Mario Alario D’Filippo* 12, n.º 23 (2020): 105, <https://revistas.unicartagena.edu.co/index.php/marioalariodfilippo/article/view/2658>.

para todo el ámbito del Derecho [...] Las causas de justificación en cuanto concreción de las normas permisivas, si bien eliminan la antijuricidad penal, pueden dejar subsistente según el caso una ilicitud en otro ámbito del Derecho.²¹⁵

El último de los elementos se refiere a la *culpabilidad*. Weffe, explica dicho principio como sigue:

La transgresión de la ley, en cualquiera de sus manifestaciones, supone la necesidad de formular un juicio de reproche al sujeto al que tal hecho le es atribuible como a su autor consciente y libre; y el cual, aun a pesar de las circunstancias y motivos de índole externa que le impulsaban a respetar la norma jurídica, sobrepuso su voluntad delictual a tal prohibición, comportándose, en consecuencia, de manera diversa a como se lo exigía el ordenamiento jurídico.²¹⁶

Este autor, al igual que Sáinz de Bujanda, se inscribe dentro de la tendencia que condena y rechaza la exclusión de este elemento en el ejercicio de la potestad o facultad sancionatoria por parte de la AT cuando se está frente a la comisión de ilícitos formales, esto es, frente al incumplimiento de deberes formales, amparados en el sistema de responsabilidad objetiva.²¹⁷

Recapitulando y siguiendo a Boris Barrera, se tiene que frente a un “hecho típico y antijurídico, el agente solo será considerado culpable, si reúne determinadas condiciones: 1. Capacidad de culpabilidad; 2. Conocimiento de la antijuridicidad del hecho cometido; 3. Exigibilidad de un comportamiento distinto”.²¹⁸ El referido autor explica cada elemento como se expone a continuación:

1. A la capacidad de culpabilidad, se la entiende como aquella condición mínima del autor, que implica una madurez síquica que lo capacita para sentirse motivado por la norma, es decir, para dirigir su conducta a los lineamientos del mandato normativo. 2. Conocer la antijuridicidad, implica que la norma únicamente motiva al individuo en razón de que éste conozca o pueda conocer el contenido de sus prohibiciones. Tal conocimiento, puede ser potencial o real. Bacigalupo, sostiene que es suficiente un conocimiento potencial. A diferencia, Muñoz Conde manifiesta que el conocimiento debe ser real aún a grandes rasgos, pues de lo contrario, se ampliaría desmedidamente el elemento culpabilidad al siempre poder señalar como culpable al actor de un hecho típico y antijurídico [...] 3. La exigibilidad de un comportamiento distinto es criterio generalizado; empero, el derecho no puede exigir comportamientos heroicos, pues si el

²¹⁵ Ver Juan Bustos Ramírez, “Antijuricidad y causas de justificación”, *Revista Nuevo Foro Penal*, n.º 67 (2005): 54, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6263236>.

²¹⁶ Carlos E. Weffe H, “Breves anotaciones sobre la parte general del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001”, *Revista de Derecho Tributario de la AVDT*, n.º 95 (2002): 114, <https://www.avdt.org.ve/download/revista-de-derecho-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2002-numero-95-2002-materias-temas-derecho-electronico-y-de-las-telecomunicaciones-derecho-administrativo/>.

²¹⁷ *Ibíd.*

²¹⁸ Barrera Crespo, *El delito tributario*, ³⁷.

acatar la norma va más allá de su exigibilidad -debido a que implica un comportamiento heroico- tal persona no es culpable por falta de uno de sus elementos.²¹⁹

Las formas en que se expresa el elemento de culpabilidad son el *dolo* y la *culpa*, los cuales se desarrollan en otro apartado de este capítulo. Por el momento, cerraremos este acápite con una magistral síntesis de Boris Barrera, quien acudiendo a expresiones de Gurfinkel de Wendy y E. A. Russo señala “El elemento subjetivo de la figura penal (culpabilidad), reprocha al autor que, «sabiendo lo que hacía», y «pudiendo hacer lo que debía», lleva a cabo la acción típica y antijurídica”.

3. Las contravenciones

Según se examinó en el primer apartado de este capítulo, las *contravenciones* constituyen las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en el COT y en otras leyes.

Sin embargo, la definición del artículo 315 del COT, debe leerse concatenada con el artículo 348 según la cual son *contravenciones tributarias*:

las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.

La precitada norma resulta esclarecedora para entender el alcance de la norma contenida en el artículo 315 cuando señala que constituye una contravención “la violación de una norma adjetiva”. En efecto, las normas adjetivas son normas de procedimiento. Por tanto, una actuación de un funcionario público que impida o retarde la tramitación de un reclamo o de un recurso administrativo, es considerado por el COT como una contravención. No obstante, este enfoque de la infracción prácticamente no se utiliza en la realidad. En cambio, el enfoque de uso más generalizado es el que tiene que ver con el aspecto relacionado con el incumplimiento de los deberes formales a cargo de los sujetos pasivos.

Los deberes formales suelen distinguirse de la obligación tributaria material, en el sentido de que los primeros orbitan en torno a la relación jurídico tributaria y la segunda,

²¹⁹ *Ibíd.*, 37-38 y 42

comprende la obligación de pago del tributo. A título de ejemplo, el MCTCIAT considera que las *infracciones formales* se originan por el incumplimiento de los deberes formales que se mencionan a continuación: a) Inscribirse (en el Registro o Catastro Tributario); b) Emitir y exigir comprobantes de pago; c) Llevar en debida forma los libros y registros contables; d) Presentar declaraciones e informaciones; e) Permitir el control de la Administración Tributaria; f) Informar y comparecer ante la misma.²²⁰

En Ecuador, el artículo 96 del COT establece de forma general un conjunto de deberes formales, pero resulta necesario destacar que otras leyes también establecen o pueden establecer deberes formales. Se aborda con más detalle este particular al examinarse los deberes formales como presupuesto de hecho de las contravenciones y faltas reglamentarias.

Respecto a la sanción derivada de una contravención, el COT establece en el artículo 349 que “se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los EE. UU., sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas”.

En lo atinente al cómputo de las sanciones que se impongan por contravenciones y faltas reglamentarias, el COT señala *ex* artículo 329 que éstas se “impondrán de acuerdo con las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias”.

Sin embargo, es el encabezado de esta norma en comentarios, el que nos permite sostener que efectivamente existe -como no puede ser de otra manera-, otra categoría de infracciones que, aunque no se ha hecho explícita en el COT, comprende aquel conjunto de conductas que comportan una vulneración de normas sustantivas o materiales, relacionadas en consecuencia con la obligación de pago del tributo. Señala el encabezado del artículo 329 del COT que “Las sanciones pecuniarias se impondrán en proporción al valor de los tributos que, por la acción u omisión se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción”. Desde nuestra perspectiva, cuando la norma se refiere a una acción u omisión por la cual *se trató de evadir*, no puede entenderse referido al incumplimiento de deberes formales, con lo que hay que admitir -aun cuando sea de forma indirecta- que existen infracciones materiales las cuales, siguiendo la orientación del MCTCIAT, se refieren a la “omisión de tributos, solicitud y obtención de compensaciones o devoluciones indebidas”.

²²⁰ Ver artículo 174 del MCTCIAT.

En tal sentido, si bien en el COT no se establecen infracciones materiales, se observa la existencia de ese tipo de infracciones, por ejemplo, en la LRTI. Constituye una clara evidencia de la anterior afirmación, la infracción establecida en el último inciso del artículo 50 de la LRTI que establece como supuesto de hecho “El retraso en la entrega o falta de entrega de los tributos retenidos”.

Es importante mencionar que, el supuesto establecido en la LRTI se diferencia del hecho tipificado en el numeral 18 del artículo 298 del COIP que considera dentro de los supuestos de defraudación tributaria “la falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo”, porque la norma del COIP toma como elemento clave la falta de entrega deliberada total o parcial de los fondos, es decir, pone el énfasis en el aspecto subjetivo de la responsabilidad (dolo).

Recuérdese que, según apunta Héctor Villegas la defraudación “requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos”,²²¹ mientras que en el supuesto establecido en la LRTI, el mero retraso o la simple falta de entrega de los fondos por parte del agente de retención o percepción, comporta dos consecuencias importantes en el ámbito administrativo, la primera: la responsabilidad directa del agente de retención o de percepción frente al sujeto activo, lo que habilita a la Administración para exigir el cobro de los fondos retenidos o percibidos y no entregados, de acuerdo a lo establecido en el artículo 30 del COT “en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos” y la segunda, la posibilidad de que el sujeto activo sancione administrativamente el referido incumplimiento, sin perjuicio de la responsabilidad penal del agente. Así las cosas, se observa la diferencia entre el supuesto previsto en el COIP y la infracción prevista en la LRTI, ya que, en este último caso, lo que se persigue es que la Administración quede habilitada para hacer efectiva la obligación material, esto es, la satisfacción del tributo y sancionar el incumplimiento mediante sanción pecuniaria.

Retomando el examen de la contravención, un aspecto que reviste especial importancia y que es aplicable también para las faltas reglamentarias tiene que ver con aquella caracterización que excluye dentro de sus elementos constitutivos el dolo y la culpa, de modo que “basta la transgresión de la norma”,²²² para que se configure la

²²¹ Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas*, 381.

²²² COT, art. 316.

contravención. Por este motivo, se ha dicho que las contravenciones y faltas reglamentarias, se fundan en un sistema de responsabilidad objetiva y si bien no cabe duda de eso, de momento, hay que acusar que la circunstancia anotada luce contraria a los principios que informan el *ius puniendi*, además de constituir un enfoque que transita en sentido contrario al que propugna un sector mayoritario de la doctrina. Sobre este aspecto se profundiza en el punto 3.5. de este trabajo.

Respecto a la responsabilidad por el cometimiento de la contravención, dicha responsabilidad puede ser imputada tanto a una persona natural como a una persona jurídica, como deriva del contenido del artículo 321 del COT. Llama la atención que el COT extiende la responsabilidad solidaria respecto a la exigibilidad de la sanción pecuniaria, en caso “de empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica”, no sólo a los representantes legales así como a directivos, gerentes, administradores o mandatarios, sino también a los accionistas de sociedades o compañías anónimas o a los propietarios de cuotas de participación en compañías de responsabilidad limitada, según se deduce de la expresión contenida en el referido artículo 321 de que “los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre”. En igual sentido, se extiende la responsabilidad a los empleadores (patronos) por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias cometidas por sus dependientes o empleados.

Es importante mencionar que, respecto a la responsabilidad solidaria del representante legal respecto al cometimiento de la contravención, el artículo 321 del COT no fue derogado ni modificado, en la reciente reforma del COT que se produjo con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia del COVID-19. Sin embargo, habrá que someter a análisis esa norma considerando el contenido del nuevo artículo 30.7 que señala en su primera parte que “El representante legal de una persona jurídica no será responsable solidario de las obligaciones que se deriven de su gestión, en el ámbito tributario, salvo dolo o culpa grave”. Parece un contrasentido, dejar subsistente en esta materia la responsabilidad solidaria de accionistas y mandatarios, pero no la de los representantes legales, quienes durante su gestión deben dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de carácter material y formal cuya inobservancia configura una infracción. Esto sólo revela la

necesidad de revisar la normativa del COT que se refiere al régimen de infracciones, como se expone en el capítulo cuarto.

En otro orden de ideas, respecto al modo de extinción de la contravención, esta puede extinguirse por la muerte del infractor y por prescripción.

Sobre la prescripción hay que distinguir entre la (i) prescripción de la acción y (ii) la prescripción de las penas pecuniarias (multas). En el primer supuesto, se trata del tiempo que tiene la AT para perseguir al infractor e imponer la sanción, que de acuerdo al artículo 340 del COT es de tres años contados desde que se cometió la contravención.

En el segundo caso, según señala el artículo 341 del COT, las penas pecuniarias prescriben en cinco años “contados desde la fecha en la que se ejecutorie la resolución o sentencia que la imponga y se interrumpirá por la citación del auto de pago, en la misma forma que las obligaciones tributarias”. En este último supuesto, resulta claro que se le hizo coincidir con el plazo de 5 años, que constituye la regla general para la prescripción de la acción de cobro, que en caso de verificarse extingue la obligación tributaria.

Se debe mencionar que la multa también se puede extinguir mediante la remisión y el pago. En mi criterio, también existe la posibilidad de que la sanción pecuniaria pueda extinguirse por la vía de la compensación o de la confusión.

4. Las faltas reglamentarias

El artículo 315 del COT señala que las faltas reglamentarias, constituyen “violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general”. Esta norma debe leerse igualmente concatenada con el artículo 351 del referido instrumento legal, según el cual “Son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos”.

En tal sentido, se puede afirmar que las circunstancias que diferencian las contravenciones de las faltas reglamentarias, son del siguiente orden: (i) de orden jerárquico de la norma incumplida, ya que en el caso de las contravenciones se está frente a normas de rango legal y en el caso de las faltas reglamentarias, se está ante normas de rango sublegal (reglamentos, resoluciones, etc); (ii) de orden cuantitativo, ya que a las contravenciones pueden aplicarse multas cuyo valor no resulte menor a 30 dólares ni

mayor a 1.500 dólares de los EE. UU. y a las faltas reglamentarias pueden aplicarse multas cuyo valor no resulte menor a 30 dólares ni mayor a 1.000 dólares de los EE. UU.

Salvo por las diferencias anotadas, no existen diferencias sustanciales o sustantivas en el tratamiento de esta categoría de infracción de la que reciben las contravenciones, de donde resulta que las consideraciones formuladas en el acápite anterior son también aplicables a las faltas reglamentarias.

La observación que antecede nos conduce a interrogarnos si esta distinción resulta útil. En efecto, tratándose de deberes formales o de normas de procedimiento, acaso ¿comporta una gravedad mayor la inobservancia del deber establecido en la norma legal que en la norma de rango sublegal, sólo por la jerarquía? Teleológicamente, es decir, desde el punto de vista de su finalidad, los deberes formales tienen como objetivo facilitar a la Administración sus funciones, motivo por el cual, no sin razón, se les califica como deberes de colaboración. Por tal motivo, si la violación de la norma legal o de rango sublegal comporta en definitiva la violación, bien de una norma de procedimiento o bien de un deber formal, no vemos -objetivamente- razón para establecer una sanción diferente para contravenciones y faltas reglamentarias.

Así mismo, la distinción de una norma sólo por la jerarquía, constituye una distinción de orden formal, por lo que no permitiría *a priori* apreciar el grado de importancia que puede revestir el deber formal establecido en el instrumento normativo que se trate. En otras palabras, puede ser igual de importante o más importante para la AT el cumplimiento de un deber formal establecido en un reglamento, que uno establecido en la ley. Como corolario de lo antes dicho, cabe concluir que no se puede considerar sólo en atención a la jerarquía de la norma que establece el deber, que por estar en la ley su inobservancia comporta un grado de gravedad mayor que si estuviera establecido en un reglamento. Además, más allá de la jerarquía de la norma y por tanto del instrumento legal en que se encuentre contenida, nadie duda que, desde el punto de vista material, por compartir los caracteres de generalidad y obligatoriedad de las normas jurídicas, su observancia y cumplimiento termina siendo igualmente obligatoria para sus destinatarios.

Para rematar, adviértase que el artículo 96 del COT señala que “Cuando lo exijan *las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria*”, son deberes formales de los contribuyentes o responsables: a) Inscribirse en los registros pertinentes; b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso; c) Llevar los libros y registros contables; d) Presentar las declaraciones que

correspondan; e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca. Desde el punto de vista material, de acuerdo a la redacción de la norma en comentarios, es irrelevante si el deber de inscribirse en un registro (por ejemplo) se encuentra establecido en la ley o en un reglamento o en una resolución de la AT. Visto así, no existe -insistimos- razón para discriminar cuantitativamente ni cualitativamente las contravenciones de las faltas reglamentarias, las cuales podrían fundirse en una sola categoría que bien pudiera denominarse *infracciones formales* o simplemente que el concepto de *contravención* absorba y comprenda al de *faltas reglamentarias*.

5. La responsabilidad subjetiva en el delito tributario

Antes de ser modificado por el COIP, el COT establecía en el artículo 316 respecto al delito tributario lo siguiente: “Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo o culpa”. Así, el *dolo* y la *culpa* son los elementos constitutivos de la responsabilidad subjetiva y suelen estar comprendidos dentro de lo que se denomina el principio de culpabilidad. Entonces, ¿qué es el dolo y que es la culpa?

Partiendo de una definición de derecho positivo, incluida en los artículos 26 y 27 del COIP se entiende que actúa con dolo “la persona que, conociendo los elementos objetivos del tipo penal, ejecuta voluntariamente la conducta” y actúa con culpa “la persona que infringe el deber objetivo de cuidado, que personalmente le corresponde, produciendo un resultado dañoso”. Las referidas normas del COIP establecen lo siguiente:

Art. 26.- Dolo.- Actúa con dolo la persona que, conociendo los elementos objetivos del tipo penal, ejecuta voluntariamente la conducta. Responde por delito preterintencional la persona que realiza una acción u omisión de la cual se produce un resultado más grave que aquel que quiso causar, y será sancionado con dos tercios de la pena.

Art. 27.- Culpa.- Actúa con culpa la persona que infringe el deber objetivo de cuidado, que personalmente le corresponde, produciendo un resultado dañoso. Esta conducta es punible cuando se encuentra tipificada como infracción en este código.

Los autores Hernando Barreto y Blanca Barreto, se refieren a tales elementos como se expone a continuación:

Consideramos como premisa fundamental, que el Derecho Penal se soporta sobre dos pilares esenciales y necesarios en su construcción: La volición o intención, seguida de la conducta (activa u omisiva).

Ello es patente en la forma conductual dolosa, en donde se quiere el resultado y hacia él se dirige la acción. En los delitos culposos, se rechaza el resultado que finalmente se produce, pero intencionalmente y con voluntad se realiza la conducta imperita, imprudente, inexperta o violatoria de reglamentos, que a la postre da lugar al daño.²²³

Para Santiago Mir Puig uno de los principios derivados del Estado democrático y que constituye un límite al poder punitivo del Estado, es precisamente el principio de culpabilidad. Sobre el mencionado principio, afirma el referido autor que:

Tradicionalmente se incluyen en él dos exigencias de diversa naturaleza. Por una parte, la necesidad de que se requiera entre los presupuestos de la pena la concurrencia de dolo o imprudencia y se deje sin castigar el caso fortuito. Por otra parte, el postulado de que la pena se condicione a la posibilidad de reprochar el hecho a su autor, por ausencia de causas de inimputabilidad o de inculpabilidad.²²⁴

El dolo y la culpa constituyen institutos que cuentan con un acusado desarrollo dentro de la dogmática jurídico-penal. No nos corresponde, como se previno *ab initio* en el presente trabajo profundizar sobre el delito tributario. No obstante, conviene precisar que no puede configurarse el delito sin que exista el elemento de culpabilidad, esto es, el dolo o la culpa.

Así las cosas, respecto al delito, la culpabilidad constituye un elemento tan importante, que lo mismo que para el derecho tributario existe el aforismo *no hay tributo sin ley, mutatis mutandi* se puede decir que *no hay delito sin culpa* (entendida la culpa en el sentido amplio comprensivo del dolo y la culpa propiamente dicha).

Por su parte, es necesario señalar que se trata de un elemento subjetivo, porque aborda los aspectos de la acción humana que tienen que ver con el grado de consciencia y libertad del sujeto que ejecuta o realiza la conducta. Por ejemplo, una persona que hace daño a otra porque está bajo coacción o amenaza, no actúa con libertad y, por lo tanto, aunque está causando un daño y ejecutando una acción que es antijurídica, la ausencia de libertad que se configura como consecuencia de la coacción o la amenaza que la constriñe a ejecutar una conducta ilícita en contra de su propia voluntad, obra como una circunstancia excluyente de la culpabilidad al no haber tenido la intención de causar daño. Por eso se dice que en un caso como el supuesto, no se podría formular a la persona que

²²³ Hernando Barreto Ardila y Blanca Nélica Barreto Ardila, "Dolo, culpa y preterintención: ¿formas de culpabilidad?", *Dikaion: revista de actualidad jurídica*, n.º 6 (1997): 266, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2117199>

²²⁴ Santiago Mir Puig, *Introducción a las Bases del Derecho Penal*, 2ª ed. (Buenos Aires: Euros Editores, 2003), 136, <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r30052.pdf>

actuó bajo coacción un juicio de reprochabilidad de su conducta, pues ¿quién podría culpar a dicha persona de actuar en la forma que lo hizo si estaba bajo una circunstancia invencible de coacción o amenaza?

La culpa, en cambio, no supone la intención de causar daño, pero existe un elemento volitivo, esto es, de voluntariedad en la realización de la acción que produce consecuencias dañinas. Se suele utilizar como ejemplo, el caso del conductor que frente a limitaciones impuestas para conducir a cierta velocidad en una determinada parte de la vía, inobserva tales límites y debido a ello atropella a un transeúnte. En este caso, el conductor infringió el deber de cuidado que le exigía conducir a una menor velocidad, por lo que su imprudencia (aunque no haya tenido la intención de causar el daño) produce consecuencias dañinas, motivo por el que se considera que actuó con culpa.

Es menester resaltar, que el principio de culpabilidad ha sido abordado y desarrollado ampliamente por el derecho penal. No se quiere ofrecer una visión simplista del fenómeno. Para tratar el problema de la culpabilidad, existen escuelas, teorías, libros e innumerables autores que abordan desde distintos ángulos sólo esta parte del derecho penal. Lo que importa destacar es que, debido a la importancia de este principio dentro un Estado que se autocalifique como democrático, es que existe la tendencia a propugnar su aplicación en el ámbito del derecho administrativo sancionatorio, incluido el régimen de las infracciones tributarias.

Cabe preguntarse entonces si es que, también para la infracción tributaria sería condición *sine qua non* para la configuración de la responsabilidad, la existencia o verificación del elemento culpabilidad, como se exige en el delito tributario, no -claro está- en atención a las disposiciones de orden legal contenidas en el COT sino a partir de la configuración del *ius puniendi* establecido en la CRE.

6. La responsabilidad objetiva en los supuestos de contravenciones y faltas reglamentarias

Autorizada doctrina, sostiene que, a diferencia de lo que ocurre con el delito tributario, que exige que “la acción u omisión punible deba realizarse con voluntad y conciencia, es decir, verificándose culpabilidad”,²²⁵ la verificación de este elemento no se requiere respecto de las infracciones tributarias. En tal sentido, afirma Mogrovejo que

²²⁵ Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, 26.

“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”.²²⁶

El autor ecuatoriano, parte su afirmación, de lo que establece el ordenamiento jurídico positivo tributario, ya que el COT *ex* artículo 316 establece que “Para la sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias, bastará la transgresión de la norma”. De esta norma, cuyo contenido ha permanecido inalterado desde su consagración en la Codificación realizada en el año 1975, se ha admitido -al parecer sin mayor reparo-, la existencia de una responsabilidad objetiva. Pero, ¿es compatible la responsabilidad objetiva con los límites del *ius puniendi* establecidos en la Carta Magna?

En nuestro criterio, los términos en que está consagrada la presunción de inocencia en el artículo 76.2 constitucional permite sostener que, con relación al régimen de infracciones tributarias, aun cuando se trate de contravenciones y faltas reglamentarias, debe proscribirse la responsabilidad meramente objetiva, pues la presunción de inocencia exige y demanda ineludiblemente analizar, incluso aún en el supuesto de que se trate de infracciones tributarias que se agotan en la mera inobservancia de un deber, *cierto grado de negligencia* y por tanto, un mínimo necesario e indispensable de culpabilidad en la conducta imputada al presunto infractor, lo que de suyo conlleva dos consecuencias: (i) si no se configura este mínimo de culpabilidad, no se configura la infracción; y, (ii) deben admitirse las eximentes de responsabilidad reconocidas expresamente en el COA, entre las cuales figuran a saber: el caso fortuito y la fuerza mayor.

El eje de nuestro argumento, es el siguiente: El artículo 76.2 de la CRE expresa que “Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada”. Si toda persona se presume inocente y bajo esa condición debe ser tratada y considerada por la AT mientras se sustancia el procedimiento administrativo sancionatorio, entonces la sola transgresión de la norma sería condición necesaria pero no suficiente, para configurar la responsabilidad del presunto infractor, fundamentalmente porque si así fuera, se estaría frente a una presunción *iure et de iure* de culpabilidad, que no admitiría prueba en contrario y que obviamente resulta incompatible con la presunción de inocencia, más aún

²²⁶ *Ibíd.*

si se tiene en cuenta que desde el 2008, Ecuador preconiza su condición de Estado Constitucional de Derechos y Justicia.

Adicionalmente, la presunción de inocencia se inscribe como una garantía del debido proceso. Por tanto, si se admitiera que la sola transgresión de la norma, por una acción u omisión del contribuyente ya genera responsabilidad, el procedimiento administrativo sancionatorio sería un mero espejismo, una mera ilusión, para el sujeto pasivo a quien se le imputa la infracción, convirtiéndose en una mera formalidad -sin sentido alguno-, por la simple razón de que la persona estaría prácticamente siendo condenada sin ni siquiera haber iniciado el procedimiento y peor aún, sin admitir la posibilidad de que el presunto infractor (también en ejercicio de su derecho a la defensa) pueda probar o alegar aquellas circunstancias que lo eximirían de responsabilidad.

Piénsese, por ejemplo, en los casos en que el contribuyente por razones no imputables a él, no haya podido acudir a una comparecencia para la cual haya sido requerido, habida cuenta de que el requerimiento para comparecer ante la AT constituye un deber formal establecido en el COT. O considérese que el sujeto obligado a realizar su declaración, en el supuesto de ser una persona natural, haya sufrido un accidente o como resultado de contraer COVID 19 en el contexto de la pandemia, se encuentre hospitalizado o en terapia intensiva, supuesto que realmente se presentó a cientos de personas en el contexto de la crisis sanitaria. Incluso tratándose de una persona jurídica, bien podría suceder que el responsable del cumplimiento de tales deberes, igualmente haya sufrido un accidente o fallecido (por radicalizar las hipótesis las cuales no tienen que ser necesariamente extremas).

Frente a un escenario como el que experimentó la Corporación Nacional de Telecomunicación (CNT), la cual permaneció bajo una especie de ataque cibernético durante unos días, resulta perfectamente posible concebir que no hubiera podido cumplir con varios de los deberes formales que le impone la legislación tributaria. En este ejemplo, de reciente ocurrencia en Ecuador ¿podría admitirse sin más que CNT sea responsable por la sola “transgresión de la norma” en sentido objetivo por el incumplimiento de deberes formales? Para nosotros la respuesta supone necesariamente dar cabida al examen de culpabilidad para que exista compatibilidad con la Constitución, lo que conduce a rechazar las premisas que derivan del régimen de responsabilidad objetiva.

Hemos fundado nuestro análisis en un principio que configura un límite al poder punitivo del Estado, en este caso, el de presunción de inocencia. Pero merece la pena

destacar que, la admisión del régimen de responsabilidad subjetiva en el derecho administrativo sancionador, a más de ser una consecuencia ineludible -en mi opinión- de los límites al *ius puniendi* establecidos en la CRE, representa una corriente que viene desde hace tiempo proyectándose con fuerza desde la doctrina y la jurisprudencia de varias Naciones, por lo que éste argumento debería constituir cuando menos una semilla para la reflexión y el debate crítico sobre la compatibilidad de la responsabilidad objetiva en el contexto tributario ecuatoriano en contraste con los postulados contenidos en la Carta Fundamental.

A guisa de conclusión, utilizando las palabras del autor peruano Baca Oneto, diremos que “Si bien históricamente se ha defendido la posibilidad de imponer sanciones de modo objetivo, lo cierto es que el progresivo acercamiento del derecho administrativo sancionador a los principios y garantías del *ius puniendi* único del Estado han ocasionado que este principio goce de pleno reconocimiento, a nivel doctrinal y jurisprudencial”.²²⁷

7. Los deberes formales como presupuestos de hecho de las contravenciones y faltas reglamentarias

Dino Jarach, referido por Abache, señala que por *deberes formales* deben entenderse “las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus contenidos”.²²⁸

Durán Ramírez anota sobre los deberes formales que:

están vinculados con la obligación tributaria principal antes referida, y tiene como característica la de poder subsistir aunque no exista la obligación principal. Dentro de esta categoría están las relaciones que se constituyen entre el sujeto que percibe el tributo y el deudor, relativas a la percepción y control tributario. Estos deberes no tienen contenido patrimonial y consisten en prestaciones de hacer y no hacer (prohibiciones). Estos deberes se destinan a encaminar al sujeto pasivo al cumplimiento efectivo y oportuno de la

²²⁷ Víctor Sebastián Baca Oneto, “El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, con especial mirada al caso peruano”, *Revista digital de Derecho Administrativo*, n.º 21 (2019): 325, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6733368>

²²⁸ Serviliano Abache Carvajal, “El Procedimiento de Verificación de Declaraciones y Cumplimiento de deberes formales”, en *Manual de Derecho Tributario Venezolano, t. 1*, (Caracas: AVDT, 2013), 584, <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-manual-venezolano-de-derecho-tributario-tomo-i-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2013/>.

obligación tributaria principal. Coadyuvan a garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria principal.²²⁹

Efectivamente, los deberes formales orbitan en torno a la relación jurídico tributaria que surge entre el sujeto pasivo y la AT con motivo de la obligación sustantiva o material de pagar el tributo, pero pueden, como anota Durán Ramírez, configurarse de manera independiente de la obligación tributaria. Así por ejemplo, en materia de impuesto a la renta, aunque los ingresos de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, se encuentren exentos del pago del impuesto, para que tales entidades puedan beneficiarse de la exoneración, “es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás Leyes de la República”.²³⁰ En este supuesto, cabe apreciar que no hay obligación material de pagar el impuesto, pero existe a cargo de este tipo de sujetos pasivos un deber que consiste en prestaciones de hacer (inscribirse en el registro, llevar la contabilidad, presentar declaraciones, según el caso) cuya inobservancia puede y, de hecho, genera sanciones por incumplimiento.

Así las cosas, al incumplimiento de los deberes formales se les denomina infracciones formales o ilícitos formales. De acuerdo a nuestro derecho positivo, las contravenciones y las faltas reglamentarias suponen el incumplimiento de tales deberes. Durán Ramírez, explica en qué consisten los ilícitos formales como se menciona a continuación:

Los ilícitos formales son definidos como tipos de deber o de incumplimiento, es decir, según refiere Weffe, aquellas formas, de tipificación de hechos antijurídicos que están directamente conectados con el incumplimiento de un deber jurídico, y que por sus características peculiares son plasmadas legislativamente bajo la forma de normas incompletas, donde el hecho típico forma parte de un cuerpo legal -normas tributarias especiales mientras que la sanción a su incumplimiento forma parte de un texto distinto, el Código Orgánico Tributario, en este caso.²³¹

²²⁹ Maryan Karinna Durán Ramírez, “Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria”, en *Manual de Derecho Tributario Venezolano, t. 1*, (Caracas: AVDT, 2013), 286, <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-manual-venezolano-de-derecho-tributario-tomo-i-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2013/>.

²³⁰ LRTI. Art. 9, núm. 5.

²³¹ Maryan Karinna Durán Ramírez, “Los Ilícitos Tributarios en el Código Orgánico Tributario”, en *Manual de Derecho Tributario Venezolano, t. 1*, (Caracas: AVDT, 2013), 947-948, <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-manual-venezolano-de-derecho-tributario-tomo-i-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2013/>.

En sentido complementario a lo expuesto por la autora, se ha mencionado en epígrafes anteriores, la técnica utilizada en el COT para la configuración de las infracciones tributarias (contravenciones y faltas reglamentarias) y por qué se está ante normas calificadas como normas penales en blanco. Por eso afirma Durán que estas normas (ilícitos formales) están plasmadas legislativamente bajo la forma de normas incompletas, como se vio al examinar la definición de contravenciones y faltas reglamentarias, de manera que, para efectos de un caso concreto, hace falta acudir al contenido del deber formal que puede estar en la ley o en norma de rango sublegal para completar e integrar el presupuesto de hecho cuya inobservancia o incumplimiento estaría generando precisamente una sanción.

Es por el motivo expuesto en el párrafo precedente que se puede afirmar, que los deberes formales constituyen los presupuestos de hecho cuyo incumplimiento dan lugar a las sanciones derivadas de las contravenciones y las faltas reglamentarias. No es poca cosa, si se considera que el incumplimiento de cada deber por sí solo constituye una infracción y cada infracción por sí sola, puede merecer una sanción cuyo rango cuantitativo es amplio, recordando que oscila entre los 30 dólares como mínimo y 1.000 o 1.500 dólares de los EE. UU. como máximo, según se trate de faltas reglamentarias o contravenciones.

Cerraremos diciendo que, las normas que establecen deberes formales, desde la perspectiva del derecho sancionatorio, deberán cumplir con los elementos de claridad y certeza en su formulación como exigencia derivada del principio de tipicidad y con la publicidad previa en el Registro Oficial como garantía formal derivadas del principio de reserva legal y seguridad jurídica, para que puedan entenderse aptas para servir como presupuestos de hecho cuya inobservancia concluya en la imposición de una sanción. La ausencia de los elementos anotados, que comporten indeterminación, como ya se ha expuesto anteriormente, devienen simplemente en una incompatibilidad con los principios del *ius puniendi* que informan nuestra Constitución.

Con estas consideraciones, ya podemos examinar en el capítulo siguiente algunas de las consecuencias derivadas de la configuración constitucional de los límites del *ius puniendi* sobre el régimen de infracciones tributarias dentro del contexto ecuatoriano.

Capítulo cuarto

Consecuencias de la configuración constitucional de los límites del *ius puniendi* sobre el régimen de infracciones tributarias

Las secciones anteriores nos han permitido construir las bases para abordar los aspectos que se desarrollan en este capítulo. En algunos casos, se trata de situaciones o supuestos que se han identificado en el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano y que se confrontan con los postulados constitucionales que informan el *ius puniendi* y constituyen límites a su ejercicio. En otros casos se trata de ofrecer un enfoque, que deberían tener presente tanto los diseñadores de las normas (el legislador) así como los operadores jurídicos que están llamados a aplicar las normas sancionatorias, bien dentro de los procedimientos administrativos (autoridad administrativa), bien dentro de los procesos judiciales (jueces), rescatando y destacando que para la aplicación del poder punitivo siempre se debe tener en cuenta primero los postulados de orden constitucional y sólo luego de tener claridad sobre ello, proceder al análisis de cualquier caso concreto.

Es importante aclarar, que este trabajo de investigación, no agota -ni pretende hacerlo- las posibilidades de aplicación de los límites del *ius puniendi* sobre las normas que integran el régimen sancionatorio tributario en Ecuador. Acaso sirva para ir profundizando el debate y la discusión sobre estos tópicos, algunos de los cuales se han dejado apenas abierto y abonar, por último, a la construcción de soluciones que dimensionen un régimen racional de infracciones, lo cual es posible en la medida en que su diseño atienda y tome en cuenta los principios y límites inherentes al ejercicio de esa manifestación del poder público, denominado *ius puniendi*.

1. Limitaciones de la facultad normativa de la Administración Tributaria para establecer criterios de proporcionalidad mediante actos de rango sublegal

La ATN cuenta con una facultad normativa que, como señala Pamela Aguirre, “consiste en la potestad consagrada a favor de la administración para dictar normas

generales –reglamentos o actos normativos–”.²³² En ejercicio de la referida facultad la citada autora explica que:

La administración está habilitada para emitir actos unilaterales creadores de normas jurídicas generales y obligatorias, que regulan situaciones objetivas e impersonales, constituyéndose estas en fuente de derecho tanto para la administración pública –aun cuando proceden de ella misma, pues hacen posible y viable la aplicación de la ley– como también obligan a los contribuyentes.²³³

En este orden de ideas, tanto el COT en su artículo 7,²³⁴ como en la Ley de creación del Servicio de Rentas Internas en su artículo 8, se establece la facultad que tiene el Director del Servicio de Rentas Internas para expedir “resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración”.²³⁵

Nos preguntamos también si las Administraciones Tributarias de los GAD tendrían esta facultad normativa, conocida como facultad reglamentaria. Sobre este particular, Montaña Galarza y Mogrovejo, al referirse a la facultad normativa en materia tributaria de los GAD señalan que “el actual marco jurídico nacional viabiliza el ejercicio de la facultad reglamentaria en materia tributaria por parte de los municipios y de los distritos metropolitanos, mediante la expedición de ordenanzas, producto del ejercicio legislativo en sede local”.²³⁶ Por lo tanto, de acuerdo a los referidos autores, en el caso de los municipios y distritos metropolitanos, el ejercicio de esta facultad corresponde a los órganos legislativos de dichos niveles de gobierno, lo que comporta una notable diferencia respecto a lo que sucede con la ATN, pues contrario a lo que ocurre con el SRI, “la Dirección Financiera de cada municipalidad, no ha sido investida del poder necesario para expedir actos normativos de efectos generales y obligatorios”.²³⁷

En efecto, el primer párrafo del artículo 492 del COOTAD, expresa con meridiana claridad que “Las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de

²³² Pamela Aguirre, *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*, (Quito: UASB / Corporación Editora Nacional, 2013), 46, <http://hdl.handle.net/10644/3831>.

²³³ *Ibíd.*, 63.

²³⁴ COT. “Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración [...]”

²³⁵ Ley de Creación del SRI. Art. 8.

²³⁶ César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*, (UASB y Corporación Editora Nacional, 2014), 31, <http://hdl.handle.net/10644/7199>.

²³⁷ *Ibíd.*, 34.

ordenanzas el cobro de sus tributos”. Esta norma debe leerse en concordancia con el artículo 8 del COT, el cual se refiere también a la facultad reglamentaria de las municipalidades en los siguientes términos: “Lo dispuesto en el artículo anterior se aplicará igualmente a las municipalidades y consejos provinciales, cuando la ley conceda a estas instituciones la facultad reglamentaria”.

Ahora bien, lo que corresponde analizar ahora es si al amparo de la facultad normativa podrían los GAD, en cualquiera de sus niveles, establecer parámetros o criterios de proporcionalidad para la imposición de sanciones.

Con las consideraciones formuladas hasta este punto, debemos apuntar que como consecuencia insoslayable de la configuración constitucional de los límites del *ius puniendi*, en nuestro criterio, los GAD no están habilitados para dictar actos normativos que tengan por objeto establecer criterios de proporcionalidad para la imposición de sanciones.

En tal sentido, es pertinente hacer referencia al emblemático “Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias”²³⁸ dictado por el SRI cuyo objetivo es “Implantar un modelo sancionatorio que gradúe la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, y por segmento o estrato de contribuyente, atiende principios de legalidad, equidad y proporcionalidad”. Explica Proaño Zúñiga, que el instructivo presenta un alcance “orientado a configurar infracciones -contravenciones o faltas reglamentarias- por segmento o estrato de contribuyente y a graduar las cuantías por las sanciones derivadas de las mismas, al tiempo de establecer la manera de cuantificarlas”.²³⁹

En resumen, lo que persigue el referido instructivo es establecer criterios de proporcionalidad de las infracciones tributarias, los cuales están reservados a la ley, siendo en este caso la reserva de ley, el límite del poder punitivo establecido en la Constitución, que estaría siendo inobservado o inaplicado.

Compartimos la conclusión de Proaño Zúñiga, quien sostiene que:

A la luz de las regulaciones constantes en el referido instructivo, y más allá de un afán de racionalizar la cuantía de las multas por infracciones administrativas tributarias en los casos allí ubicados, y de considerarse como razonable o no los criterios que se han adoptado para la configuración del esquema vigente, consideramos que no es el instrumento apropiado para hacerlo.²⁴⁰

²³⁸ Ecuador, *Instructivo: Para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias*, Registro Oficial 553, Suplemento, 11 de octubre de 2011. Modificada según Resolución del SRI No. 616, Registro Oficial 322, Suplemento, 29 de agosto de 2014.

²³⁹ Proaño Zúñiga, “Derechos y garantías de los contribuyentes”, 62.

²⁴⁰ *Ibíd.*, 66.

En efecto, los actos de rango sublegal no son elementos apropiados para establecer los criterios de proporcionalidad, porque tiene que hacerlo la ley y habida cuenta de que los GAD también se encuentran facultados para ejercer la facultad sancionadora, el instrumento legal que, desde nuestra perspectiva debería reunir tales criterios es el COT.

Ahora bien, en este caso específico que se está examinando, el llamado de atención tiene que estar dirigido al legislador nacional, pues corresponde a la AN establecer “la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”, como expresa el artículo 76.6 de la CRE. De manera que, ante la omisión acusada del legislador -grave en mi opinión- por no haber establecido una regulación sobre este aspecto, si bien es cierto que el SRI a través del Instructivo identificado, buscó fijar con cierta objetividad criterios para establecer la proporcionalidad de las sanciones respecto a determinadas infracciones, el referido instrumento resulta abiertamente inconstitucional y por supuesto carece de legitimidad desde su origen. En efecto, el SRI como entidad técnica especializada en la gestión de tributos nacionales, ha debido promover y proponer, como lo ha hecho en numerosas oportunidades para la inclusión o modificación de otros aspectos normativos, una reforma o modificación de la Ley, precisamente con el objeto de asegurar la debida observancia de la reserva legal que exige en esta materia la CRE.

En tal sentido, siendo congruentes con lo expuesto en el Capítulo I, si se admite que el *ius puniendi* constituye una manifestación del poder público distinta en cuanto a su contenido y alcance del poder tributario, entonces hay que admitir también que la iniciativa para proponer e introducir modificaciones al régimen de infracciones tributarias no es exclusiva del Presidente de la República y que en ejercicio de los derechos de participación que tienen los ecuatorianos y ecuatorianas en la Constitución podrían “Presentar proyectos de iniciativa popular normativa” para proponer cambios legislativos sobre esta materia.

Hay que admitir que urge la necesidad de configurar criterios para establecer la proporcionalidad entre las infracciones y la imposición de las sanciones. Pero, que la autoridad llamada a cumplir esa labor no lo haga o no lo haya hecho todavía (AN) no autoriza que lo haga la Administración mediante un acto de rango sublegal, habida cuenta que se trata de una materia que a la luz de los artículos 76.3, 76.6 y 132.2 de la CRE está -se insiste- reservado con carácter exclusivo y excluyente al legislador.

Pero aún hay más. Es necesario levantar el telón y poner sobre la mesa una realidad que no parece admisible en nuestro Estado Constitucional de Derechos y Justicia.

Veamos. La facultad sancionadora implica que la autoridad administrativa impute al contribuyente la comisión de la infracción en la que presuntamente ha incurrido, sustancie el procedimiento, evalúe los descargos que pueda presentar el contribuyente, que según se examinó en un epígrafe anterior, debido al régimen de responsabilidad objetiva que existe cuando menos desde el año 1975, conduce razonablemente a suponer que el contribuyente no tendrá mucha oportunidad de ser absuelto y finalmente, es la propia Administración la que fija y puede modificar mediante un *instructivo* como mejor le parezca y como mejor resulte a sus intereses los criterios para graduar la imposición de la pena. En este contexto, ¿dónde queda la *garantía de imparcialidad* que deriva del principio de transparencia en el diseño normativo? ¿Cómo podría admitirse razonablemente que la autoridad que va a imponer la sanción, sea la misma que fije *ex ante* los criterios para graduar la cuantía de la sanción? Para nosotros la respuesta es clara en el sentido de que se verifica también una contrariedad con el postulado de imparcialidad, situación que exige una profunda y urgente revisión de este aspecto en particular.

En todo caso, sumamos a las voces, como la de Proaño Zúñiga, que desde la Academia se vienen pronunciando sobre la situación descrita en este acápite y que acusan su incompatibilidad con los principios constitucionales que constituyen límites al poder punitivo del Estado. Como corolario se concluye que ningún GAD, al amparo de la facultad normativa que les reconoce el ordenamiento jurídico, puede establecer criterios de proporcionalidad.

2.- Limitaciones de los gobiernos seccionales respecto a la creación de infracciones y sanciones tributarias

Lo que voy a denominar el *imperio de la realidad*, revela que los gobiernos seccionales, mediante ordenanzas han creado y regulado infracciones tributarias. En esta línea, Mogrovejo acusa que “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”.²⁴¹

El mencionado autor, al adoptar su postura sobre este particular, considera con fundamento en el artículo 76.3 de la CRE que sería contrario “(...) establecer sanciones

²⁴¹ Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, 36.

de impuestos, tasas y contribuciones especiales mediante la expedición de ordenanzas, sean provinciales, municipales o metropolitanas”.²⁴²

Esta conclusión, a la cual adherimos, no es sino consecuencia de la configuración constitucional del *ius puniendi* por lo que resulta necesario recordar, considerando la naturaleza académica de la presente investigación, los términos en que hemos planteado el problema, pues ello permitirá esclarecer las razones por las cuales compartimos la posición del autor Juan Carlos Mogrovejo.

En el capítulo I se examinó si la facultad sancionadora de la AT constituye una derivación del *ius puniendi* o si podía considerarse una derivación del poder tributario. Así, el poder tributario comprende el poder del Estado para crear, modificar o suprimir tributos y el poder punitivo (*ius puniendi*) constituye esa manifestación del poder inherente a la soberanía estatal que lo legitima para crear (tipificar) las infracciones y establecer las sanciones.

Recapitulando, si se admite que la facultad sancionadora constituye una derivación del poder tributario, considerando que los gobiernos seccionales son titulares de un poder tributario originario, toda vez que la Constitución consagra a favor de ellos una facultad para crear tasas y contribuciones especiales de mejora, sería lógico sostener que también podrían tipificar en sus ordenanzas las infracciones y sanciones para castigar los incumplimientos de los deberes y obligaciones de los sujetos pasivos obligados al pago de tales tributos. En cambio, si se asume que la facultad sancionadora de la AT no es derivación del poder tributario, sino que se trata de una expresión o manifestación del *ius puniendi*, independientemente de que las infracciones se encuentran vertidas en leyes tributarias, entonces no cabe sino concluir que sólo podrían los gobiernos seccionales establecer y tipificar, infracciones y sanciones, en la medida en que la propia Constitución lo permita.

Metodológicamente, este trabajo de investigación no sólo describió en el capítulo I, el alcance y las implicaciones de ambas posturas, sino que dedicó una parte significativa de su análisis a cristalizar las razones por las cuales se considera -con estricto rigor científico-, que no es posible fundar el régimen de infracciones tributarias bajo la noción de *poder tributario*, lo cual estamos seguros, no será admitido pacíficamente. No se trata de que los gobiernos seccionales no puedan establecer infracciones. De lo que se trata es,

²⁴² *Ibíd.*

de examinar si la Constitución, que organiza el Estado y regula el poder público y su distribución, reconoce o no *ius puniendi* a favor de tales niveles de gobierno.

Luego de haber realizado este análisis, creemos que la posición que es compatible con la configuración constitucional del *ius puniendi* teniendo como marco el contexto ecuatoriano, es aquella que reconoce que la facultad de tipificar infracciones es exclusiva y excluyente de la AN.

Un problema distinto es valorar si los gobiernos seccionales deben o no deben ser titulares de *ius puniendi*. En algunos países que han adoptado la forma de Estado Federal, debido al grado de autonomía que, en algunos casos, se reconoce a los gobiernos seccionales o sus equivalentes (gobiernos municipales, ayuntamientos, etc) a estos niveles de gobierno la Constitución les reconoce tanto *poder tributario* como *poder punitivo*.

Por otra parte, tampoco es admisible inscribir -en nuestro criterio-, este problema del poder punitivo a favor de los gobiernos seccionales en el *capítulo* de la descentralización fiscal o autonomía fiscal. Montaña Galarza, al referirse a la diferencia entre descentralización y autonomía, indica lo siguiente:

la descentralización es una situación inherente al reparto del poder, de competencias, facultades y atribuciones, sobre diversos campos, en diferentes niveles de gobierno dentro de un mismo Estado; mientras que la autonomía consiste en un margen de libertad para actuar en lo político, lo administrativo, lo jurídico, lo financiero, etc., que posee un determinado nivel de gobierno, cuando ejerce las competencias que detenta.²⁴³

Descentralizar supone transferir una competencia desde el Poder Central a otro nivel de gobierno. Mediante el proceso progresivo de transferencia de competencias se promueve la asunción por parte de los gobiernos seccionales de nuevas responsabilidades. Las materias que son objeto de descentralización, comportan ámbitos competenciales que conllevan *latu sensu* la gestión de un servicio público, es decir, se enmarca dentro del ámbito de atribuciones que serán planificadas, gestionadas, administradas y ejecutadas por la Administración Pública. En este contexto, la descentralización fiscal es importante porque no se puede transferir a un nivel de gobierno la gestión de un servicio, sin proveerle o asignarle nuevas fuentes de recursos que le permitan su adecuado financiamiento. Desde esta perspectiva, se considera que la competencia que tiene la AN en el artículo 132.2 de la Constitución para “tipificar infracciones y establecer las

²⁴³ César Montaña Galarza, “Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador: bases teóricas y tensiones jurídicas”, *Foro Revista de Derecho*, n. 20 (2013): 59-60, <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/426>.

sanciones correspondientes” no puede ser objeto de transferencia a los gobiernos seccionales.

Por su parte, se puede afirmar respecto a la *autonomía fiscal*, que si esta implica el margen de libertad financiera que posee un determinado nivel de gobierno en cuanto a la competencia que detenta, entiéndase -en sentido amplio- para crear, modificar y suprimir sus tributos, administrar su presupuesto y ejecutar su gasto público, entonces tampoco cabe predicar que dicha autonomía comprenda la facultad de crear y tipificar sanciones, porque ya se ha explicado que la facultad sancionadora de la AT no forma parte del poder tributario.

En conclusión, el problema de que los gobiernos autónomos descentralizados municipales, sean o no titulares de poder punitivo, no tiene que ver con la descentralización fiscal o autonomía fiscal. No se puede perder de vista, que las sanciones pecuniarias, no tienen ni deben tener fines recaudatorios. Nadie pone en duda que se está frente a un recurso que se convierte en un ingreso (cuando se cobra la multa), pero ello no justifica que el Estado criminalice conductas para sancionarlas con multas, con el objetivo de incrementar sus ingresos. Ello a más de reprochable, sería simplemente inadmisibile.

En otro orden de ideas, no menos importante resulta considerar que el poder de castigar, configurar infracciones, reprimir conductas y sancionarlas es un tema que está indisolublemente ligado a los derechos humanos. Al incidir sobre comportamientos atribuibles a las personas, su incidencia en la esfera de la dignidad humana es incuestionable. Este argumento, nos lleva a plantearnos de manera hipotética si aun existiendo la posibilidad de reconocer *ius puniendi* a favor de los gobiernos seccionales, ello sería compatible con el modelo de Estado que rige en el Ecuador. En efecto, Ecuador es -por mandato constitucional- un estado unitario. Dice Prélot, citado por Juan Ferrando Badia, que “Cuando un Estado posee sólo un centro de impulsión política y un conjunto único de instituciones de gobierno, constituye un Estado *simple* o *unitario*”.²⁴⁴

El problema es harto complejo y excede del ámbito de este trabajo de investigación, pero invita a reflexionar si nuestra Corte Constitucional admitiría que conductas (acciones u omisiones) idénticas y que comportan una infracción tributaria, verbigracia, la no presentación de la declaración en materia de impuesto de patente municipal o la no presentación de la declaración del impuesto del 1.5 por mil sobre los

²⁴⁴ Juan Ferrando Badia, “El Estado unitario”, *Revista de Estudios Políticos*, nº 195-196 (1974): 17. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1705426>.

activos totales, puedan ser sancionadas de manera diferente. Existen 221 cantones en Ecuador, por lo que se estaría hablando de 221 posibilidades que se incrementarían por cada infracción que termine siendo tipificada de forma diferente, al quedar su regulación librada al arbitrio de cada Concejo Municipal. Salta a simple vista las complicaciones que esto reviste desde el punto de vista de los principios de igualdad y proporcionalidad. Habrá quien sostenga, que la igualdad (como ocurre con la tributación municipal) deberá ser analizada frente a los sujetos que habitan en la jurisdicción del cantón, pero de nuevo toca demarcarnos de la perspectiva económica de la tributación, porque *poder tributario* y *poder punitivo* tienen -como esperamos quede acreditado con el presente trabajo- distintos contenidos, alcances y fundamentos.

Antes de concluir, preciso aclarar que mi posición (que comparto con Mogrovejo), de que los gobiernos seccionales no pueden establecer infracciones ni sanciones, se fundamenta en la configuración constitucional del poder punitivo del Estado que perfila desde el 2008, la Constitución vigente. No niego que los gobiernos seccionales puedan ser titulares de *ius puniendi* en materia tributaria, pero para que ello sea así, debe estar reconocido explícitamente por la Norma Suprema. Mientras el diseño constitucional que regula el poder punitivo del Estado se mantenga inalterado, esta es la consecuencia indubitable que se deriva de tal diseño.

Entrar a valorar la cuestión de si deben o no deben los gobiernos seccionales tener *ius puniendi* en el contexto del estado unitario es un asunto diferente y harto complejo, pero sobre el que posiblemente -y con esto concluimos- merezca la pena profundizar en otro trabajo.

3. Dificultad de los gobiernos autónomos descentralizados para aplicar de manera directa el régimen de infracciones establecido en el Código Orgánico Tributario: necesidad de una urgente reforma

Eddy De La Guerra sostiene que en Ecuador, se está frente a un *régimen tributario* y que estamos lejos todavía de acercarnos a una noción de *sistema tributario*. Sostiene la autora ecuatoriana que “se han identificado características fundamentales de un sistema tributario tales como: se trata de un conjunto de tributos vigentes, organizados y sistematizados; responde a fines fiscales y extrafiscales; es administrado por órganos o

entidades públicas competentes”.²⁴⁵ Agrega que en “criterio generalmente aceptado por la doctrina: un sistema tributario se configura ante la existencia de pocos tributos, coordinados entre sí, y que coexisten en el marco de un conjunto de principios de justicia tributaria”.²⁴⁶

Así las cosas, el sistema tributario se caracteriza entonces por constituir un conjunto armónico y ordenado de tributos, construido en torno a los principios que permitan establecer una tributación racional y justa. Ahora bien, las razones que conducen a De La Guerra a calificar como régimen y no como sistema al esquema tributario ecuatoriano son las siguientes:

la gran cantidad de tributos vigentes, en su mayoría impuestos, así como la gran dispersión normativa derivada de la emisión de multiplicidad de leyes, reglamentos y actos normativos de variada fuente y tipo; todo ello complicado por las constantes reformas fiscales que vulneran el principio general del derecho a la seguridad jurídica, [...]. Ecuador, si bien es cierto es un Estado pequeño, pero cuenta con alrededor de 310 administraciones tributarias, 35 de las cuales son privadas y reciben ingresos de los más de tres millones de contribuyentes efectivos, quienes se ven obligados con un mismo Estado por medio de múltiples tributos. Eso genera doble y reiterada tributación interna, la cual induce elusión y evasión, como consecuencia tanto de la dispersión normativa, como de la falta de coordinación entre administraciones tributarias. En ese sentido, se puede afirmar con certeza —y contando con un argumento más— que el término “régimen tributario” es el apropiado para el caso ecuatoriano y no cabe atribuirle condición de sistema, aunque sería la situación deseable.²⁴⁷

Las consideraciones que acusa De La Guerra respecto al esquema tributario que existe en Ecuador, sobre el cual considera y fundamenta que lo que existe es un *régimen* y no un *sistema* (aunque esta es la situación deseable) aplica también en su totalidad para calificar al esquema de las infracciones tributarias como régimen. No en vano, se ha referido a lo largo de esta investigación, partiendo desde su título, al uso de la expresión *régimen de infracciones* porque no se puede hablar que tengamos un sistema racional, armónico y ordenado de infracciones. Precisamente asistimos a una realidad caracterizada, ante la dispersión normativa en materia de infracciones, por la falta de claridad respecto a las instituciones del derecho penal que resultarían aplicables a las contravenciones y faltas reglamentarias, tales como la reincidencia, el concurso de infracciones, entre otros; se ha expuesto la ausencia de criterios establecidos legalmente para determinar la proporcionalidad entre infracciones y sanciones, la falta de definición

²⁴⁵ Eddy De La Guerra Zúñiga, *Situación actual del régimen tributario ecuatoriano: Diez años de reformas* (Quito: UASB-E, 2019), 17.

²⁴⁶ *Ibíd.*, 22.

²⁴⁷ *Ibíd.*, 24.

de los casos en que puede la Administración aplicar junto con una sanción pecuniaria otras sanciones distintas, o simplemente cuándo aplicaría una sanción de naturaleza diferente. Se observa incluso cómo se ha potenciado la facultad sancionadora de la ATN en leyes especiales como la LRTI o la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas. En este último instrumento legal y como evidencia de la afirmación formulada, con el objeto de contar con “instrumentos de carácter general para el efectivo control de los contribuyentes y las recaudaciones” se estableció que el SRI puede clausurar establecimientos cuando los contribuyentes incurran en cualquiera de los siguientes casos: (i) falta de declaración; (ii) no proporcionar al SRI información requerida; (iii) no entregar comprobantes de venta. Si la norma reconoce la prerrogativa para la clausura específicamente a favor del SRI, evidentemente no puede extenderse su aplicación a los GAD. Adviértase además que se trata de deberes formales, por lo que se estaría en el ámbito de contravenciones.

No menos importante resulta el hecho de que, fuera del COT, se han establecido infracciones que no constituyen contravenciones ni faltas reglamentarias, sino que constituyen verdaderas infracciones materiales, por estar vinculadas con el incumplimiento de la obligación de pago del tributo. Hay que acusar esta realidad, porque si como se ha sostenido en este trabajo, incluso para las contravenciones cabe la aplicación de un régimen de responsabilidad subjetivo (rechazando la aplicación del régimen de responsabilidad objetiva por ser incompatible con la Constitución), con mayor razón hay que abogar porque en ejercicio de la facultad sancionadora la AT, especialmente el SRI, aplique el principio de culpabilidad *so pena* de considerar que sería nula toda imposición de sanción de una *infracción material* que no tenga en cuenta el examen de los elementos subjetivos que informan el *ius puniendi*, lo que también debería estar regulado en obsequio al principio de seguridad jurídica.

Este conjunto de circunstancias enunciadas, no hace sino poner de manifiesto que existe una necesidad *urgente* -aunque no se atienda con la urgencia que se requiere- de reformar y replantear el régimen de infracciones tributarias en el país.

Lo expuesto hasta aquí, facilita explicar la dificultad de los GAD para aplicar de manera directa el régimen de infracciones establecido en el COT, tal y como se encuentra actualmente concebido. Desde mi punto de vista, la gran dificultad que experimentan los gobiernos seccionales tiene que ver precisamente con la ausencia de parámetros para establecer la proporcionalidad de la sanción. No es la única, pero a efectos de este trabajo, es la circunstancia que se somete a examen por su impacto y sus implicaciones. Para

dimensionar el problema, considérese, como ya se ha dicho, que existen en Ecuador 221 GAD municipales, que deben enfrentarse al dilema de cómo establecer o aplicar criterios de proporcionalidad para mitigar los riesgos de impugnaciones que conlleven la nulidad de las resoluciones sancionatorias. En otro apartado de este capítulo, se explicó que la facultad normativa de la AT no le autoriza a establecer parámetros de proporcionalidad mediante actos normativos de carácter sublegal.

En la práctica esta grave omisión del legislador nacional, comporta el riesgo de que se adopten a nivel de los gobiernos autónomos descentralizados algunas alternativas de solución para abordar el problema de la proporcionalidad en la imposición de la sanción y ninguna de ellas sería -en mi criterio- técnicamente admisible. Así, por ejemplo, el SRI estableció el “Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias”, por lo que algunos Municipios podrían optar por aplicar el referido instructivo o crear uno, adoptando iguales o similares parámetros.

Otra alternativa consistiría en establecer su propio régimen de infracciones tributarias al momento de dictar sus Ordenanzas, lo cual se ha explicado también que no es posible, atendiendo al orden constitucional vigente en Ecuador. Algunas autoridades administrativas podrían establecer lineamientos internos para imponer sanciones que no atienden a principios del *ius puniendi*, sino a criterios de capacidad económica, de manera que -por ejemplo- las instituciones financieras (como bancos o cooperativas de crédito), las cuales suele considerarse con capacidad económica, recibirían una sanción mayor que el resto de contribuyentes frente a idénticos supuestos de infracción.

Por último, algunos gobiernos autónomos descentralizados, podrían preferir abstenerse de imponer sanciones, lo cual comporta inutilizar el poder punitivo del Estado que, si es racionalmente aplicado, puede contribuir a modificar positivamente la conducta de los contribuyentes, de manera que aquel sujeto pasivo que fue sancionado por no haber presentado su declaración de impuesto de patente municipal (por ejemplo), quizás en el futuro -para evitar la sanción- opte por cumplir a cabalidad con su deber.

Ahora bien, si no son admisibles actos de carácter sublegal para establecer parámetros de proporcionalidad, no queda otra alternativa que acudir a lo que establece la ley. La ley en este caso es el COT, habida cuenta que el COOTAD no establece infracciones tributarias (aunque sí deberes cuyos incumplimientos podrían convertirse en contravenciones) y otras leyes especiales tributarias como la LRTI no serían aplicables, porque su ámbito de aplicación no se extiende al de los GAD. Considérese en este contexto, con el fin de ilustrar mejor el problema, que un GAD municipal desea iniciar

procesos de control para verificar el cumplimiento del deber formal de presentación de la declaración anual de impuesto municipal de patente, por parte de los contribuyentes que realizan actividades sujetas a dicho impuesto. Como resultado del proceso de control se verifica que un universo de 50 contribuyentes especiales que operan en la jurisdicción del cantón, no ha presentado su declaración anual en materia de impuesto municipal de patente.

En el COT existe, según se ha mencionado, un límite mínimo y un límite máximo para la imposición de la multa en los supuestos de una contravención o de una falta reglamentaria. Supongamos que el GAD inicia el procedimiento administrativo sancionatorio a los 50 contribuyentes identificados por la presunta comisión de la contravención que consiste en el incumplimiento del deber formal señalado.

El artículo 349 del COT expresa que para las contravenciones “se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los EE. UU., sin perjuicio de las demás sanciones”.

Por su parte, el artículo 329 (tercer inciso) del mismo cuerpo legal, que se refiere al “Cómputo de las sanciones pecuniarias” señala que “Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo con las cuantías determinadas” en el Código y demás leyes tributarias. Tratándose en el caso que nos ocupa de una contravención, los límites cuantitativos para la multa ya están indicados en el artículo 349. La gran interrogante es: ¿Cómo se puede establecer la cuantía de la sanción?, ¿cómo se puede determinar la gravedad para graduar la multa? ¿Es válido considerar que frente al mismo supuesto de hecho (no presentación de la declaración) los contribuyentes especiales reciban una mayor sanción que los contribuyentes que no son especiales? ¿La cuantía de la sanción debe dimensionarse en base al *hecho* o en base a las características del *sujeto* que incurrió en la conducta infractora? Lamentablemente, para las contravenciones y faltas reglamentarias no existen en el COT, criterios razonables para establecer la “debida proporcionalidad” que demanda la CRE, lo cual deja un riesgoso y peligroso margen de discrecionalidad a la Administración para establecer tales criterios al momento de decidir cada caso que raya en la arbitrariedad.

Desde nuestra perspectiva, los criterios expresados en el artículo 329 del COT para el cómputo de las sanciones pecuniarias por infracciones que no constituyen contravenciones o faltas reglamentarias, fueron concebidos para ser aplicados al delito tributario, por lo que podría afirmarse, que constituyen un rezago de la normativa derogada por la entrada en vigor del COIP. No obstante, si se admite que existen

infracciones materiales que no constituyen delitos, luce razonable extender la aplicación de tales criterios a las infracciones tributarias, acotando que, bajo este escenario, el legislador tendría que establecer parámetros que permitan dimensionar inequívocamente la proporcionalidad de la sanción, traduciendo razonablemente, la intensidad con la cual se valora el resultado de la infracción en atención a su gravedad. En efecto, el artículo 329 del COT, señala:

Cómputo de las sanciones pecuniarias.- Las sanciones pecuniarias se impondrán en proporción al valor de los tributos que, por la acción u omisión se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción.

Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías o bienes a los que se refiere la infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión.

Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo con las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias.

La crítica a la primera parte de la norma citada, radica en que el legislador omite definir *cuál* es la proporción a tomar en cuenta para la determinación de la sanción. En tal sentido, independientemente de la técnica que hubiera adoptado el legislador como, por ejemplo, la fijación de un porcentaje específico sobre el valor del tributo, lo cierto es que la ausencia de definición de esta variable comporta, en nuestro criterio, la inobservancia del artículo 76.6 constitucional. Cabe recordar que, para ciertas sanciones pecuniarias, la LRTI define el porcentaje de la sanción en proporción al tributo, pero el problema -como se acusó anteriormente- es que la LRTI no es aplicable a los GAD, destacando así la necesidad de que estos parámetros se definan en el COT.

Respecto al segundo inciso del artículo 329 en comentarios, cabe acotar que, dicha norma existe desde que entró en vigor la Codificación Tributaria en el año 1975. En tal sentido, se puede afirmar que este tipo de sanciones que se dimensionan sobre el valor de las mercaderías, es más común dentro del ámbito del derecho aduanero, ya que en esta materia los tributos al comercio exterior, suelen determinarse sobre el valor en aduana de la mercancía.

Ahora bien, retornando a la idea de que para las contravenciones y faltas reglamentarias no existen en el COT criterios razonables para establecer la proporcionalidad de la sanción, es importante señalar que, desde nuestro punto de vista, ni siquiera el cumplimiento de la garantía de motivación por parte de la autoridad administrativa puede subsanar o suplir la ausencia de los criterios de proporcionalidad al momento de imponer la sanción. Así de grave es el problema. En efecto, la razón por la

cual la *proporcionalidad* debe estar en la ley, luego de haber pasado revista a los principios que configuran los límites del *ius puniendi* responde en gran medida no sólo a la necesidad de que las personas conozcan de manera previa, con claridad y con certeza, como exigen las garantías de reserva legal, legalidad y seguridad jurídica, la descripción del comportamiento que será considerado punible, sino también la medida, grado o intensidad con la que será penada o sancionada esa conducta.

No se puede perder de vista, como se expuso en el capítulo II de este trabajo que la proporcionalidad constituye un límite material del *ius puniendi*. Merece la pena recordar lo que decía Mata Coto quien señala que “Los principios de proporcionalidad y razonabilidad justifican la predeterminación normativa, que otorga certeza jurídica al régimen sancionador, pero que a la vez justifica la seguridad jurídica de dicho régimen en relación con las garantías del administrado sobre las consecuencias de los actos y conductas que se consideran como faltas administrativas”.²⁴⁸ Por eso, Ramírez-Torrado citando a Nieto García subrayaba “la omnipresencia, por así decirlo, de este principio puesto que actúa en todas las fases o eslabones de la cadena sancionadora”,²⁴⁹ para señalar que la primera proyección del principio aparece o (agregamos nosotros) debería aparecer en la ley.

Visto así, cualquier criterio de proporcionalidad que adopte la autoridad administrativa, independientemente del mayor o menor grado de motivación de la resolución sancionatoria, deviene en arbitrario. Cabe recordar que la motivación del acto administrativo, constituye una garantía formal, en el sentido de que toda resolución debe enunciar las normas o principios jurídicos en que se funda y explicar la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, como se desprende de la CRE *ex* artículo 76.7.1. Pero no puede admitirse que exista proporcionalidad, por la circunstancia de que el acto administrativo esté motivado. Si la *proporcionalidad* como límite del *ius puniendi* pudiera ser subsanada o suplida con la motivación de la resolución, habría que terminar concluyendo que es la Administración o peor aún, cada autoridad administrativa, cada vez que sustancia el procedimiento administrativo sancionatorio en un caso concreto, el que establece el criterio de proporcionalidad.

En otro orden de ideas, no se puede pasar por alto que el límite máximo de la multa en el caso de contravenciones, representa más de 3 veces una RBU (actualmente establecida en USD 425,00), lo cual demanda indefectiblemente al legislador el

²⁴⁸ Mata Coto, “El principio de tipicidad”, 132.

²⁴⁹ Ramírez-Torrado, “Reflexiones acerca del principio de proporcionalidad”, 160.

establecimiento de criterios claros sobre esta materia, pues si solamente se tiene como referencia lo estatuido en el artículo 329 del COT que para el “Cómputo de las sanciones pecuniarias” señala que “Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo con las cuantías determinadas” en el Código y demás leyes tributarias, entonces *prima facie*, se podría considerar que si el valor de la multa se encuentra dentro de ese rango, entonces estaría ajustado a la ley, pero como se ha expuesto, este amplio margen establecido en el COT tiene que ser necesariamente acotado por el legislador para evitar que se configuren situaciones contrarias a la *igualdad* en sentido material y a la seguridad jurídica.

Una propuesta o alternativa para resolver el problema planteado pasa por rescatar la importancia de mantener el tema de las infracciones tributarias dentro de la Codificación Tributaria. Recuérdese que, independientemente de que las normas sobre infracciones tributarias se encuentren establecidas en el COT, todo el régimen sancionatorio deberá estar informado por los principios y las instituciones del *ius puniendi*. En este sentido, si todo órgano de la AT puede ejercer la facultad sancionadora, respecto al incumplimiento de las obligaciones y deberes que se verifiquen sobre los tributos que les corresponde gestionar, lo deseable (y lo correcto en mi opinión) sería tratar de sistematizar todo en un solo cuerpo normativo y en materia tributaria ese cuerpo normativo, aplicable a todos los niveles de gobierno es el COT.

El ILDT ha sugerido mantener la Codificación de la materia tributaria, incluyendo lo atinente al ámbito sancionador. En efecto, la Resolución adoptada en las XX JLDT, celebradas en Salvador (Bahía)-Brasil- en el año 2000, que formuló la referida recomendación, expuso dentro de sus considerandos lo siguiente:

Considerando: - Que es objeto primordial del ILADT procurar que las legislaciones de los países de la región en materia tributaria se dicten con acatamiento a los principios de legalidad, igualdad entre las partes de la relación jurídica tributaria, capacidad contributiva, seguridad jurídica, debido proceso en las actuaciones de la Administración y tutela jurisdiccional efectiva y, *especialmente en el ámbito sancionador, de presunción de inocencia, culpabilidad y doble instancia*, todo ello en concordancia con las Resoluciones de las diversas Jornadas del Instituto;²⁵⁰

La necesidad de establecer criterios de proporcionalidad en la ley, podría aprovecharse para producir una reforma integral del COT en materia de infracciones tributarias. Existen diversos ordenamientos que pueden servir como referencia. No

²⁵⁰ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución del tema 2*; énfasis añadido.

obstante, admitiendo que existen algunos aspectos que el autor de esta investigación no comparte, el MCTCIAT contiene una propuesta interesante que podría calzar muy bien en el COT.

Como se ha mencionado, este trabajo no agota todas las consecuencias que derivan de la configuración constitucional del *ius puniendi*, pero a fin de contribuir con alternativas y soluciones factibles a los problemas planteados, como líneas gruesas de la reforma, en atención a algunos de los aspectos desarrollados en esta investigación y siguiendo en algunos aspectos el MCTCIAT (del año 2015), se considera que una propuesta en este sentido debería tener en cuenta, entre otras cosas, lo siguiente:

Una división y clasificación de las infracciones tributarias en dos categorías principales, a saber: *infracciones materiales* e *infracciones formales*, pues existen en el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano, infracciones que no son delito pero que tampoco pueden enmarcarse dentro de las infracciones formales. Así mismo, debería tenerse en cuenta que ambas categorías de infracciones, pueden presentarse con ocasión de la relación jurídico-tributaria que se puede configurar entre los sujetos pasivos con la AT de cualquier nivel de gobierno, por lo que el diseño normativo debe construirse no sólo pensando en la ATN sino también en los GAD.

Por su parte, se podrían adoptar las siguientes definiciones:

Infracciones materiales: “Constituyen infracciones materiales las relacionadas con la omisión de tributos, solicitud y obtención de compensaciones o devoluciones indebidas”.²⁵¹

Infracciones formales: Las infracciones formales se originan por el incumplimiento de los siguientes deberes formales establecidos en leyes, ordenanzas, reglamentos o actos normativos de carácter general de la respectiva autoridad de la administración tributaria:

- a) Inscribirse en registros o catastros.
- b) Llevar en debida forma los libros y registros contables.
- c) Emitir y exigir comprobantes de pago.
- d) Presentar declaraciones e informaciones.
- e) Informar y comparecer ante la misma.
- f) Permitir el control de la Administración Tributaria.

²⁵¹ MCTCIAT. Art 170.

De igual manera, una reforma debería considerar reemplazar la denominada responsabilidad *objetiva*, por la responsabilidad *subjetiva*. Como consecuencia lógica de esta medida, deben reconocerse en el COT las causales o los supuestos que habrán de considerarse como eximentes de responsabilidad.

Las infracciones podrían calificarse como leves, graves o muy graves. Según el MCTCIAT:

La clasificación de las infracciones entre leves, graves y muy graves se relaciona con la concurrencia de determinadas circunstancias, presentes en la conducta del sujeto infractor, las cuales se especifican al desarrollar cada tipo infractor. Como se verá, la existencia de ocultación y la utilización de medios fraudulentos constituyen los criterios básicos para distinguir entre las infracciones leves, graves y muy graves.²⁵²

En lo que atañe a la proporcionalidad propiamente, el MCTCIAT contiene tanto (i) un artículo que establece reglas de determinación para la graduación de sanciones como (ii) un artículo que establece criterios de graduación, que regula el supuesto de incremento de la sanción cuando hay *reincidencia* o *reiteración*. Se distingue la *reincidencia* de la *reiteración* porque en la primera, mediando una sentencia o resolución firme el imputado comete un nuevo ilícito del mismo tipo en un determinado período de tiempo. En la segunda figura, en cambio, el imputado comete un nuevo ilícito del mismo tipo en un determinado período de tiempo, sin que medie una sentencia o resolución firme.²⁵³

A continuación, por su pertinencia y por representar una solución razonable que, en mi criterio, podría constituir cuando menos una alternativa a considerar, se cita seguidamente, el contenido del artículo 166 y su comentario según el Modelo, que contiene la metodología (reglas de determinación) para la graduación de las sanciones, habida cuenta de que este epígrafe trata sobre dicho particular. Huelga decir, que contrastando la propuesta del Modelo con las normas que existen hoy día en el COT, se podría afirmar con toda seguridad que la proporcionalidad de las sanciones está signado por completo al arbitrio de la Administración, lo cual evidentemente, constituye una vulneración de varios de los límites del *ius puniendi* contenidos en la Constitución, vale decir, legalidad y reserva legal (tipicidad), seguridad jurídica e imparcialidad. En fin, expresa el Modelo del CIAT lo siguiente:

Artículo 166. Graduación de las sanciones: reglas de determinación.

²⁵² CIAT, BID y GIZ, *Modelo de Código Tributario del CIAT*, 150.

²⁵³ *Ibid.*, 165.

Las sanciones administrativas se graduarán, cuando proceda, según el siguiente procedimiento de determinación:

- a) Determinación de la sanción única o mínima contenida en el tipo legal.
- b) Consideración de las circunstancias de graduación aplicables al caso e identificación del porcentaje de incremento que le corresponde a cada criterio.
- c) Adición de los puntos porcentuales correspondientes a cada criterio de graduación, tomando como base la sanción única o la sanción mínima, según se indica en el artículo siguiente.
- d) En caso de que la sanción se estructure según un mínimo y un máximo, las respectivas adiciones se harán respetando los límites mínimos y máximos previstos para cada tipo, aplicando el incremento porcentual a la diferencia entre los importes máximo y mínimo o a la diferencia entre los porcentajes y máximo y mínimo.²⁵⁴

El comentario al artículo anterior contenido en el MCTCIAT, indica que:

1. El principio de proporcionalidad tiene una vertiente subjetiva, que consiste en adecuar la sanción a ciertas condiciones en que se ha cometido la infracción. Una buena forma para implementar este principio es la estructuración de las sanciones en una banda que incluya porcentajes o montos fijos mínimos y máximos, de tal manera que la fijación de la sanción exige una labor de escogencia de que porcentaje o monto dentro de la banda hay que aplicar. Si bien esto es una función típica que realizan los jueces penales, pues casi todas las sanciones penales se estructuran así, en el ámbito administrativo se busca que la decisión de en qué punto de la banda ubicar la sanción no sea una función enteramente discrecional, sino que siga ciertos parámetros objetivos. De este modo, en este artículo se incluye la metodología que se debe aplicar.

2. Ahora, también se prevé la posibilidad de que el legislador estructure ciertas sanciones sea como un porcentaje único, sea como un importe fijo. Cualquiera que sea la opción seguida, la metodología implica varios pasos, desde la identificación del criterio concreto de graduación a aplicar según lo regulado en el artículo siguiente, hasta la aplicación de un incremento que se cuantifica sea en puntos porcentuales, sea en montos fijos. Tal incremento se aplica según dos modalidades: si la sanción está estructurada según un mínimo y un máximo, el incremento se aplica al extremo mínimo. Si la sanción está estructurada con un porcentaje o monto fijo, el incremento se aplica sobre estos.²⁵⁵

El comentario contiene ejemplos que ilustran la aplicación de la metodología. Lo relevante a destacar es que esta metodología deja poco margen de discrecionalidad al funcionario de la Administración que esté llamado a determinar la cuantía de la sanción, pero al mismo tiempo le facilita también su determinación. Además, facilitaría a los jueces el control de la legalidad de las resoluciones porque tendrían que examinar si la Administración calificó correctamente la infracción, si valoró adecuadamente la gravedad y si aplicó bien los criterios para determinar la cuantía. En mi criterio, todos ganan; ganan los sujetos pasivos en términos de las garantías y límites constitucionales al poder punitivo del Estado que se traduce para ellos en mayor seguridad jurídica. Gana la Administración, que tendrá criterios claros y medios adecuados para ejercer su facultad

²⁵⁴ *Ibíd.*, 164.

²⁵⁵ *Ibíd.*

sancionadora, por lo que, si sustancia adecuadamente el procedimiento y aplica correctamente los criterios legales para la determinación de la sanción, aumentará sus posibilidades de lograr una defensa exitosa de sus casos frente a impugnaciones del contribuyente. Finalmente, triunfa el Estado Constitucional de Derechos y Justicia en un esfuerzo (que obviamente debe ser permanente) de mejorar el régimen de infracciones.

La crítica para que resulte constructiva debe estar acompañada de una propuesta de solución. He dejado a salvo que no comparto algunos aspectos del MCTCIAT, verbigracia, que las sanciones pecuniarias generen intereses. Pero en cuanto a las reglas de determinación de las sanciones que traducen específicos criterios o parámetros de proporcionalidad, considero que su propuesta metodológica es clara, razonable, factible, garantista y, por tanto, compatible con nuestro ordenamiento constitucional. No representa esta sugerencia un punto de llegada, por el contrario, representa un punto de partida y al mismo tiempo, una oportunidad para transformar algunos paradigmas que no consiguen ya asidero en la carta magna.

4. Aplicación retroactiva de la norma sancionatoria más benigna o menos rigurosa

En derecho se puede afirmar que la irretroactividad es la regla y la retroactividad es la excepción. Pero para el derecho sancionatorio en general, siempre que la norma favorezca al infractor la regla es la retroactividad.

Un aspecto interesante que merece la pena tratar con motivo de este principio establecido en el artículo 76.5 constitucional, es el efecto de las sentencias mediante las cuales la CCE declara la inconstitucionalidad de una norma que establecía una infracción o de una sanción y el sujeto pasivo se encuentra en la situación que se plantea más abajo.

Al referirnos al principio de proporcionalidad en el desarrollo del capítulo II, se hizo mención a la sentencia de la Corte Constitucional N° 025-16-SIN-CC del 06 de abril de 2016 que resolvió una acción pública de inconstitucionalidad presentada en contra de unos artículos contenidos en la Ordenanza Metropolitana N° 247 (del 11 de enero de 2008) y Ordenanza Metropolitana N° 047 (del 15 de abril de 2011), aprobadas por el Concejo Metropolitano de Quito, que establecían sanciones en materia de transporte público. Si bien la norma declarada inconstitucional no representa en sí una infracción tributaria, nos permitirá ilustrar la problemática del punto en cuestión.

La Corte Constitucional en la referida sentencia, terminó aceptando la demanda de acción pública de inconstitucionalidad planteada, declarando en consecuencia la

inconstitucionalidad “por el fondo del artículo 1.473 (2) de la Ordenanza Municipal N.º 247, así como del primer punto de la disposición transitoria segunda de la Ordenanza Municipal N.º 047”.²⁵⁶

Una de las normas que fue declarada inconstitucional, a saber, el artículo 1.473 (2) de la Ordenanza Metropolitana N.º 247, establecía lo siguiente:

Los vehículos detenidos en los operativos a los que se refiere el Art. 1471 (1) serán retenidos en los patios de la EMSAT por 15 días y su propietario obligado a pagar una multa equivalente a tres remuneraciones básicas unificadas. La reincidencia se sancionará con el doble de las penas previstas en el inciso anterior.²⁵⁷

Con el antecedente planteado, supóngase que antes de la sentencia de la Corte Constitucional, previa sustanciación del procedimiento administrativo sancionatorio correspondiente, dos propietarios han sido sancionados por el Municipio, el mismo día (10 de enero de 2016) con la multa de 3 RBU. La sentencia fue dictada el 16 de abril de 2016. Para el 2016, la remuneración básica unificada se encontraba determinada en 366 dólares de los EE. UU., de manera que, ambos sujetos fueron sancionados con el valor total de 1.098 dólares de los EE. UU., producto de multiplicar por 3 la RBU de UDS 366.

Aquí viene el *quid* del asunto y el corazón del problema. Uno de los propietarios pagó la totalidad de la multa tan pronto como se la impusieron y el otro propietario en cambio, solicitó facilidades de pago porque no podía pagar la totalidad del valor de la multa establecida. Al propietario que le han concedido facilidades de pago, le confieren 12 meses para pagar. Para no complicar el supuesto que sirve de ejemplo, simplemente considérese la hipótesis de que se divide el total del valor de la multa para 12 meses, con lo que cada cuota queda en 91,5 dólares de los EE. UU. La pregunta obligada: ¿ambos sujetos se pueden beneficiar mediante la aplicación retroactiva que supone la despenalización de la conducta infractora tipificada y su sanción que fue declarada inconstitucional? El propietario que pagó completo, ya no puede beneficiarse, porque la obligación de pagar la multa se extinguió, consolidándose una situación que tiene que ser también amparada bajo el principio de seguridad jurídica, pues si se admitiera el efecto retroactivo de favor en esas situaciones, se estaría produciendo un efecto constitutivo, generador de un derecho de crédito que podría poner en jaque la estabilidad del sistema presupuestario y por tanto, de las finanzas del nivel de gobierno (en este caso el Municipio) que dictó la norma que fue declarada inconstitucional.

²⁵⁶ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia n.º. 025-16-SIN-CC”, 3.

²⁵⁷ *Ibíd.*, 16.

En cambio, en mi opinión, el segundo sujeto alcanza a beneficiarse en el sentido de que no estaría ya obligado al pago del saldo pendiente de pago, a partir de la fecha de la publicación de la sentencia en el Registro Oficial, pero sin que surja tampoco a su favor un derecho a que le sean devueltos los valores cancelados antes de la publicación de la sentencia.

Pero falta todavía resolver algo más: ¿qué sucede respecto a los pagos realizados por el propietario (verbigracia por desconocimiento) en fecha posterior a la publicación de la sentencia? En primer lugar, el Municipio debería adoptar las medidas necesarias, para (i) archivar los procedimientos administrativos sancionatorios iniciados para sancionar la conducta tipificada como infracción antes de que la norma fuera declarada inconstitucional y (ii) no seguir cobrando los valores en aquellos casos en los que habiendo sido impuesta la multa, se hubiera concedido facilidades de pago a las personas sancionadas. En segundo lugar y de vuelta a la pregunta formulada al inicio de este párrafo, en este supuesto, se considera que sí surge un derecho a que le sean devueltos o reintegrados los valores pagados, ya que, en mi criterio, se configura un supuesto de pago indebido que deberá tratarse de acuerdo a las normas del COT.

Nótese que, en el caso planteado, resulta evidente la aplicación retroactiva a favor del infractor que se encontraba bajo el supuesto de pago de la multa mediante facilidades de pago, producto de la despenalización de la infracción originada por la inconstitucionalidad declarada, toda vez que la sanción había sido efectivamente impuesta antes de dictarse la sentencia. Por otra parte, si la norma sancionatoria declarada inconstitucional, ha sido expulsada del ordenamiento jurídico, no existe fundamento alguno que justifique que la Administración continúe receptando pagos con origen en la norma declarada inconstitucional, caso en el cual, si el contribuyente continúa realizando pagos, tendrá derecho después a solicitar la devolución por tratarse de un pago indebido.

Ahora bien, el mismo razonamiento expuesto sobre la aplicación retroactiva de los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad, también resulta aplicable a los casos de derogatoria de la norma que establece la infracción y la sanción o en caso de que subsistiendo la infracción se modifique la sanción pecuniaria (multa) mediante el establecimiento de una multa de menor cuantía. En este último supuesto anotado, si se tiene en cuenta el ejemplo de los propietarios de los vehículos que fueron sancionados, en el caso del propietario que solicitó las facilidades de pago, habrá que analizar si lo pagado hasta la fecha en que entra en vigencia la modificación de la norma que establece una multa de menor cuantía, cubre el valor total de lo que estaba pendiente pago, por lo

que no tendrá que seguir pagando y si a pesar de la reducción de la cuantía de la multa todavía queda un saldo pendiente de pago, entonces el infractor, como corolario de la aplicación del principio constitucional de retroactividad de la norma más benigna o favorable, tendrá derecho a que se le realice un ajuste en el valor de la sanción que quedaría pendiente de pago.

En un sentido estrictamente técnico hay que anotar, que en los casos de declaratoria de inconstitucionalidad de normas sancionadoras o derogatoria, más que la aplicación retroactiva de una nueva norma, se está frente a los efectos retroactivos de una medida que supone la despenalización de la conducta. En efecto, se trata de que la norma ha dejado de existir, por lo tanto, si vale la aplicación retroactiva de una nueva norma sancionadora más benigna que la anterior porque, por ejemplo, se establece una menor cuantía, con mayor razón debe operar a favor del infractor las consecuencias (efectos) de que el legislador despenalice la conducta.

Tratándose de contravenciones y faltas reglamentarias, la desaparición del deber formal del ordenamiento jurídico -bien por derogatoria o bien por haber sido declarado inconstitucional- y cuyo incumplimiento haya resultado en una sanción para el contribuyente, debería conllevar las mismas consecuencias apuntadas en el párrafo precedente. En efecto, para el caso de las contravenciones y faltas reglamentarias, si para la configuración del supuesto de hecho de la infracción hubo que completar su contenido acudiendo a la norma que establece el deber formal y como resultado del incumplimiento de tal deber se impuso una sanción, es razonable sostener que, si posteriormente la normativa no exige el cumplimiento de ese deber formal, se considere que para efectos de la infracción sancionada, se está en una situación equivalente a la despenalización de la conducta. En este sentido, se afirma que se trata de una situación equivalente porque realmente no son situaciones idénticas. Los deberes formales *per se* no constituyen infracciones o normas sancionadoras. El incumplimiento del deber formal es lo que constituye la infracción.

Por eso se explicó en capítulos precedentes, por qué las contravenciones y las faltas reglamentarias son normas penales en blanco, ya que si el incumplimiento del deber formal es una infracción, falta todavía indicar cuál es el deber formal que específicamente se considera inobservado para concluir que ha sido incumplido. Si esta es la técnica admitida sin reparo en el COT, para sancionar a los sujetos pasivos y que no es *per se* inconstitucional, entonces hay que admitir también sin reparo que, si el deber formal deja de existir en el ordenamiento jurídico, tampoco existe -desde el prisma del derecho

sancionador y de los límites del *ius puniendi*- justificación para mantener la sanción por su incumplimiento. En conclusión, se verifica un efecto equivalente a la despenalización de la conducta y cabe la aplicación del principio bajo examen en este acápite.

5. Primacía de la presunción de inocencia frente a la presunción de legitimidad de los actos administrativos en el caso de procedimientos administrativos sancionatorios. La carga de la prueba

Lares Martínez, citado por Ruan Santos, explica el principio de legitimidad de los actos administrativos de la siguiente forma:

El fundamento jurídico de la ejecutoriedad consiste en el principio de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, conforme al cual los actos administrativos se consideran válidos en tanto no se declare lo contrario por el órgano jurisdiccional competente. Se trata pues, de una presunción *juris tantum*, esto es, de una presunción que admite prueba en contrario. Los particulares, por lo general, antes de hacer efectiva una pretensión contra una persona, tienen que acudir a un tribunal competente para que éste certifique y declare la legitimidad de su pretensión. Los actos administrativos se presumen legítimos y por lo tanto, no es necesario para ejecutarlos obtener previamente la declaración de un juez sobre dicha legitimidad.²⁵⁸

Esta presunción, que como bien apunta Lares Martínez, constituye una presunción *iuris tantum* y que, por tanto, admite prueba en contrario, es justificada generalmente desde varias aristas. Una de ellas es que, la actuación de la Administración se encuentra subordinada y sometida a la ley, precisamente en lo que se conoce como legalidad administrativa, de modo que, si la actuación de la Administración se la supone siempre subordinada a la ley, sus actos -se supone igualmente- han sido dictados obrando conforme a la ley, por lo que es válido presumirlos legales, legítimos.

Otra justificación en orden a la naturaleza de la actividad inherente a la función administrativa, según explica Ruan Santos, surge frente a la necesidad de fundamentar la “ejecución inmediata de los actos de la autoridad pública, mientras no fueran extinguidos o suspendidos por una declaración jurídica de la autoridad competente, ya fuera de contenido anulatorio, revocatorio, derogatorio, interruptivo de la eficacia”.²⁵⁹

²⁵⁸ Gabriel Ruan Santos, “El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo: límites de su alcance. especial referencia a los actos de determinación tributaria y a las actas fiscales”, en *Homenaje a José Andrés Octavio* (Caracas: AVDT, 1999), 346, <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-homenaje-a-jose-andres-octavio-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-1999/>.

²⁵⁹ *Ibíd.*, 345-346.

La presunción de legitimidad se encuentra expresamente prevista en el artículo 82 del COT. La primera parte de la mencionada norma -que interesa destacar- expresa que “Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados”.²⁶⁰

El artículo 83 del COT define a los actos administrativos firmes, como “aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala”.²⁶¹ Por su parte, el artículo 84 del mismo instrumento legal, considera ejecutoriados a “aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa”.²⁶²

Esta presunción de legitimidad, permite explicar (i) la posibilidad de ejecución forzosa de los actos administrativos sin necesidad de autorización judicial previa, si las circunstancias de interés público así lo exigen y (ii) el carácter no suspensivo de la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales,²⁶³ siempre que el acto se encuentre firme o ejecutoriado, momento a partir del cual se considera *ejecutivo*, lo cual significa que, tiene la aptitud para ser ejecutado.

Sobre la *eficacia* del acto administrativo y su relación con su *carácter ejecutivo*, Durán Martínez ofrece una explicación que resulta aplicable al contexto jurídico ecuatoriano:

Un acto es eficaz cuando tiene la capacidad de producir efectos jurídicos. La eficacia no deriva de la validez, sino de las exigencias previstas por el derecho para la producción de efectos jurídicos, como, por ejemplo, la notificación o publicación. Cuando el acto es eficaz, es ejecutivo, es decir, puede y, según las circunstancias, debe ser ejecutado, y a veces también ejecutorio, es decir, la Administración puede ejecutarlo por sí misma sin necesidad de acudir a la justicia.²⁶⁴

Hay que advertir al lector que, si bien se puede afirmar en un sentido amplio y general que son coincidentes en Latinoamérica el tratamiento teórico de los actos administrativos, se pueden encontrar diferencias derivadas del ordenamiento jurídico

²⁶⁰ COT, art. 82.

²⁶¹ Ibid., art. 83.

²⁶² COT, art. 84.

²⁶³ Ruan Santos, “El mito de la presunción de legitimidad”, 346.

²⁶⁴ Augusto Durán Martínez, “La presunción de legitimidad del acto administrativo. Un mito innecesario y pernicioso”, *Revista de Derecho*, n.º 2 (2007): 127, <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/848>.

positivo de cada país, en cuanto a los conceptos o significados de los vocablos validez, legitimidad, eficacia, ejecutividad, ejecutoriedad, firmeza, entre otros.

Ahora bien, ¿cuál es el problema con la presunción de legitimidad? El autor Ruan Santos, resume la problemática en estos términos:

Desde hace algunos años se ha venido reflexionando, cada vez con mayor intensidad, sobre la denominada presunción de legitimidad de los actos administrativos, la cual implica su veracidad y legalidad, por el severo desequilibrio que su exagerada utilización ha instaurado en las relaciones entre los órganos de la Administración Pública y los ciudadanos sujetos a sus actuaciones. En especial, por el grave menoscabo del derecho a la defensa del administrado provocado por la extensión desmesurada de los efectos de esa presunción al ámbito del debate procesal, en los juicios de revisión de legalidad de los actos administrativos, hasta el punto de romper muchas veces la igualdad de las partes en el proceso judicial y comprometer la autonomía de los jueces.²⁶⁵

Especialmente, uno de los problemas que más críticas ha despertado sobre la aplicación de la referida presunción, es la forma en que ha pasado a “desempeñar una función de dispensa de prueba”,²⁶⁶ revirtiendo la carga de la prueba tanto en los procesos judiciales, como en los procedimientos administrativos en general y los procedimientos administrativos sancionatorios en particular, a cargo del contribuyente.

Afortunadamente, respecto a los procesos judiciales el segundo inciso del artículo 311 del COGEP, vino a mitigar los efectos de esta presunción dentro del debate judicial, restableciendo el equilibrio procesal de las partes, al establecer que “respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía”.²⁶⁷

En lo que atañe al objeto de nuestro estudio, resulta especialmente grave que la presunción de legitimidad de los actos administrativos (en sede administrativa o judicial) se sobreponga a la presunción de inocencia. Ni siquiera al amparo de la responsabilidad objetiva, mediante la cual se predica que, en materia de contravenciones y faltas reglamentarias, basta la mera transgresión de la norma para su sanción, se puede justificar tal posición.

²⁶⁵ Ruan Santos, “El mito de la presunción de legitimidad”, 345.

²⁶⁶ *Ibíd.*, 347.

²⁶⁷ COGEP. “Art. 311.- Validez y eficacia de las actuaciones de la administración pública. Son válidos y eficaces los actos del sector público expedidos por autoridad pública competente, salvo que se declare lo contrario.

Con respecto a los actos tributarios impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos o actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.”

En esta investigación se ha explicado el por qué se considera que la responsabilidad objetiva resulta incompatible con la Constitución. Pero a más de eso, resulta evidente que la presunción de inocencia se impone frente a la presunción de legitimidad, no sólo por una razón de eminente y evidente orden jerárquico, toda vez que la presunción de inocencia tiene carácter constitucional y la presunción de legitimidad tiene reconocimiento de orden legal, sino porque la presunción de inocencia comporta una garantía de orden material que opera como límite al poder punitivo del Estado, que le exige y le demanda, no sólo que a la persona se le presuma inocente, sino que se le trate como tal.

Como corolario de este principio, se tiene que la AT no debería iniciar procedimientos administrativos sancionatorios, sin contar con pruebas (no con meros indicios) de que el contribuyente presuntamente ha incurrido en una infracción.

En este orden de ideas, la AT suele obtener mediante la realización de cruces de información con el sistema financiero o con terceros en general, reportes sobre las transacciones económicas ejecutadas por el contribuyente en un determinado período de tiempo. Con motivo de estos cruces de información, se identifica una práctica de la AT que consiste en iniciar procedimientos administrativos sancionatorios al contribuyente, atribuyéndole la obtención de ingresos no declarados, sobre la base de diferencias o valores de fondos (dinero) expresados y detectados en los reportes obtenidos de los cruces de información, sin conocer la naturaleza o contenido de la transacción como para calificar que tales diferencias o valores constituyen ingresos.

Un valor o una diferencia de fondos reflejada en un estado de cuenta no constituye *per se* un ingreso. Bien podría tratarse de un pasivo, de un simple depósito, de un valor recibido por concepto de reembolso de gastos, entre otras posibilidades. Nuestro punto es que, frente a la garantía de presunción de inocencia no puede la Administración simplemente iniciar un procedimiento administrativo sancionatorio sobre la base de meros indicios, sino que debe contar con elementos razonables para fundamentar su imputación pues de otro modo, no podrá imponer la sanción si no tiene certeza de que los fondos de la transacción corresponden a ingresos.

En efecto, supongamos que en el curso del procedimiento administrativo sancionatorio el contribuyente, en la oportunidad procesal correspondiente, simplemente no aporta medios probatorios. Si la AT no tiene las pruebas que acrediten, demuestren, revelen y pongan en evidencia que los fondos detectados en los reportes obtenidos por los cruces de información son ingresos, entonces frente al indicio sólo quedan dudas y

ante la duda, hay que absolver en virtud del derecho-garantía de presunción de inocencia al contribuyente, toda vez que no es aplicable la presunción de legitimidad del acto administrativo. Dicha presunción de legitimidad, ante los límites del *ius puniendi* debe quedar proscrita del procedimiento administrativo sancionatorio y nunca (entiéndase nuestra posición) podría imponerse a la presunción de inocencia.

Cabe señalar que la AT cuenta con múltiples mecanismos para indagar sobre la naturaleza o no de esos fondos, valores o diferencias detectadas, sin tener que iniciar el procedimiento administrativo sancionatorio. Estos mecanismos se inscriben dentro los procesos de control relacionados con la facultad determinadora. Así mismo, cuenta con el amplio abanico de deberes de colaboración que pueden ser exigidos a los contribuyentes, que consisten precisamente en los deberes formales, con los cuales puede requerir su comparecencia, formular un requerimiento de información, etc., y cuyo incumplimiento, por cierto, podría dar lugar a contravenciones o faltas reglamentarias. En este sentido, la Administración lleva la ventaja, por lo que la facultad sancionadora no es la vía adecuada para indagar y obtener la prueba que necesita para descartar si los resultados obtenidos de sus cruces de información son o no son ingresos del contribuyente. No vale, por tanto, justificar el inicio del procedimiento bajo el argumento de que “el contribuyente puede defenderse y probar que no son ingresos”, porque como ya se explicó, en caso que el contribuyente no ejerciera defensa alguna o incluso ejerciendo su defensa, si no existe certeza de que se está frente a *ingresos no declarados*, irremediable e indefectiblemente, hay que absolver porque no se puede declarar la responsabilidad. Esta es la única solución posible frente a las limitaciones derivadas de la presunción de inocencia.

La presunción de inocencia se desvanece cuando existe responsabilidad del infractor y para que exista la responsabilidad debe quedar probado, aún en el supuesto que el contribuyente no haya ejercido alguna defensa, *más allá de toda duda razonable*, el hecho o conjunto de hechos que ameritan la imposición de la sanción. Lo contrario, resulta en una contrariedad incompatible con la Constitución.

6. Aplicación de la interpretación más favorable a la persona infractora en caso de dudas

Aunque este principio luce en apariencia simple de aplicar, pienso que en la realidad es uno de los principios que presenta mayores dificultades, especialmente para la autoridad a quien corresponde su aplicación. Veamos.

Los artículos 11.3 y 11.5 de la CRE establecen lo siguiente:

3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte. Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley. [...]

5. En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia.

Los mandatos dirigidos a las servidoras y servidores públicos, antes mencionados, todavía se refuerzan más con el contenido del artículo 426 *ibidem* que señala:

Art. 426.- Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución. Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente.

Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos.

Ahora bien, no obstante que la propia Carta Magna señala, como se deduce de los artículos citados precedentemente, que cualquier servidora o servidor público, incluso de oficio, deba aplicar de manera *directa e inmediata* los derechos y garantías establecidos en ella, así como la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia, aun cuando las partes no hayan invocado tales normas constitucionales, el artículo 429 *ibidem* expresa que “La Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia”.

Con las consideraciones anteriores como preámbulo, surgen varias interrogantes que revelan la naturaleza realmente compleja de este tema: si el máximo órgano de control e interpretación de la Constitución es la CCE, ¿esto comporta implícitamente una prohibición para las funcionarias o funcionarios públicos de interpretar la Constitución? ¿Cómo podrían las funcionarias o funcionarios públicos aplicar la interpretación que más favorezca la vigencia de los derechos y garantías consagrados en la Constitución, si la norma que se requiere aplicar no ha sido interpretada por la CCE? Si bien es cierto que la

CCE ha interpretado distintas normas de la Constitución, tales interpretaciones han sido formuladas a la luz de concretos problemas jurídicos, delimitados dentro de un ámbito acotado de la realidad, por lo tanto, ¿cómo podrían las servidoras y servidores públicos determinar si la interpretación preexistente producida por la CCE es aplicable al caso concreto, si la norma a aplicarse es la misma pero el caso concreto es diferente?

Corresponden al ámbito del derecho constitucional resolver estos problemas. Empero, en el contexto de nuestra investigación se estima conveniente mencionar un par de casos (dentro de los varios que se pueden identificar), para tratar de dar una dimensión práctica al problema.

El primero de ellos, tiene que ver con el artículo 100 de la LRTI. Veamos:

Art. 100.- Cobro de multas.- Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, *serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa* con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto. [...] *Estas sanciones serán determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa.* [...]. (Énfasis añadido)

En el primer párrafo de la norma precedente, salta a simple vista una vulneración del artículo 76 al debido proceso y a la defensa, al establecer la posibilidad de imponer una multa sin necesidad de resolución administrativa, con lo cual se entiende que se prescinde del inicio del procedimiento administrativo sancionatorio. En este contexto, no existen dudas, en mi criterio, sobre la inconstitucionalidad de la norma. No vamos a profundizar en el argumento que conduce a fundamentar tal conclusión. Resulta tan obvia y grosera la vulneración que la duda gira en torno a cómo deberían actuar los servidores y servidoras públicas del SRI, para hacer efectivos los mandatos de los artículos 11.3 y 11.5 de la CRE, en concordancia con el artículo 426 *ibidem* y por tanto hacer efectiva y asegurar la vigencia *directa e inmediata* de sus normas, aún de *oficio*.

El problema es complejo, pero la solución propuesta es simple. El SRI debería iniciar los procedimientos administrativos sancionatorios y desconocer el mandato legal para hacer prevalecer el mandato constitucional de asegurar frente a la presunta comisión de una infracción -en este caso la prevista en el artículo 100- la sustanciación del procedimiento respectivo. Ningún órgano contralor podría formular reparos ni glosas en procesos de control posterior, porque el SRI adopte la decisión de sustanciar los procedimientos sancionatorios, lo que permitiría corregir la manifiesta

inconstitucionalidad de la norma. Parece más remota la posibilidad de que un Juez de la Función Judicial condene al SRI por hacer lo que la Constitución manda inequívocamente. De hecho, es tan grosera la vulneración constitucional en comentarios, que convendría mejor al SRI sustanciar los procedimientos sancionatorios a fin de mitigar los riesgos de perder los procesos frente a las posibles impugnaciones de los contribuyentes.

La otra norma del artículo 100 de la LRTI que se revela inconstitucional es la que establece, luego del inciso tercero, que “Estas sanciones serán determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa”. En este sentido, además de ser aplicables las consideraciones precedentemente expuestas sobre vulneración del derecho a la defensa y debido proceso, se vulnera además el derecho a *no autoinculparse* o *no autoincriminarse* consagrado en el artículo 77.7.c constitucional según el cual “Nadie podrá ser forzado a declarar en contra de sí mismo, sobre asuntos que puedan ocasionar su responsabilidad penal”.

Si la declaración efectuada por el propio sujeto resulta definitiva y vinculante para él, de acuerdo a lo que establece el artículo 89 del COT,²⁶⁸ tratándose de un tema sancionatorio en el que tienen que observarse obligatoriamente los límites del poder punitivo del Estado, cabe concluir que la norma bajo examen constituye una vulneración del principio íntimamente vinculado con el de presunción de inocencia, a *no autoinculparse* o *no autoincriminarse*.

Las mismas consideraciones expuestas hasta este punto, caben respecto del contenido del artículo 105 de la LRTI que establece “Cuando al realizar actos de determinación la administración compruebe que los sujetos pasivos de los impuestos de que trata esta Ley no han presentado las declaraciones a las que están obligados, les sancionará, sin necesidad de resolución administrativa previa [...]”. La facultad determinadora tiene un objeto distinto de la facultad sancionadora. El autor de esta investigación no comparte que se puedan imponer sanciones en el marco de una determinación tributaria, sin que se sustancie de manera previa el procedimiento administrativo sancionatorio. El ejercicio del poder punitivo que se expresa mediante la facultad sancionadora debe mantenerse *funcionalmente* separado del poder tributario que

²⁶⁸ COT, art. 89 (2do inciso). “La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.”

tiene como la más representativa de sus expresiones, la facultad determinadora de los tributos.

El segundo caso que se ha identificado, para tratar el principio de interpretación más favorable al infractor, se ubica en el artículo 106 de la LRTI. Examinemos el contenido de dicha disposición:

Art. 106.- Sanciones para los sujetos pasivos.- Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, que no entreguen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas, dentro del plazo otorgado para el efecto, serán sancionadas con una multa de 1 a 6 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general, la que se regulará teniendo en cuenta los ingresos y el capital del contribuyente, según lo determine el reglamento. Para la información requerida por la Administración Tributaria no habrá reserva ni sigilo que le sea oponible y será entregada directamente, sin que se requiera trámite previo o intermediación, cualquiera que éste sea, ante autoridad alguna.

Las instituciones financieras sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y las organizaciones del sector financiero popular y solidario, sujetas al control de la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria que no cumplan cabal y oportunamente con la entrega de la información requerida por cualquier vía por el Servicio de Rentas Internas, serán sancionadas con una multa de 100 hasta 250 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general por cada requerimiento. La Administración Tributaria concederá al menos 10 días hábiles para la entrega de la información solicitada. (Énfasis añadido)

En resumen, los sujetos pasivos que no entreguen la información requerida por el SRI, dentro del plazo otorgado para el efecto, serán sancionadas con una multa que oscila entre 1 y 6 RBU, pero si son bancos o cooperativas de crédito, por el mismo supuesto la multa oscila entre 100 y 250 RBU.

Para el momento en que se escriben estas líneas, la RBU se encuentra establecida en 425 dólares de los EE. UU. Atendiendo al límite máximo establecido en el primer inciso que consiste en 6 RBU, el valor total de la multa que se puede imponer es de 2.550 dólares de los EE. UU. y en el segundo inciso, cuando se trate de bancos o cooperativas de crédito, que son los destinatarios de esa norma, el valor total de la multa que se puede alcanzar en atención al límite máximo es de 106.250 dólares de los EE. UU.

Haciendo a un lado la clara discriminación y, por tanto, la evidente vulneración del principio de igualdad en la tipificación de la infracción tributaria, habida cuenta que se establecen sanciones distintas para dos grupos de contribuyentes que se encuentran frente a un mismo supuesto de hecho, a saber: el incumplimiento del deber formal de no cumplir con un requerimiento de información, salta a la vista la grotesca desproporcionalidad de la sanción establecida en la norma. En palabras llanas, por ser

banco o cooperativa de crédito, se puede merecer una multa de hasta 106.250 dólares de los EE. UU. (al valor de la RBU vigente en 2022).

Este caso refleja la desnaturalización del fin que se debe perseguir con la facultad sancionadora. La discriminación que se verifica tiene fines recaudatorios, al sancionar a los bancos y cooperativas de crédito, el incumplimiento del mismo deber formal consistente en la no presentación de un requerimiento de información, con una cuantía significativamente mayor si se contrasta con el resto de contribuyentes.

En todo caso, el problema subyacente es el siguiente:

¿Podrían los servidores o servidoras del SRI inaplicar con fundamento en el principio de interpretación más favorable al infractor el segundo inciso del artículo en comentarios? En la práctica, el argumento de la Administración será, en primer lugar, que no existen dudas sobre el alcance del segundo inciso de la norma, pues la norma es clara frente a sus destinatarios. En segundo lugar, justificará su actuación al amparo del principio de legalidad, pues la imposición de la multa se estaría haciendo de conformidad con la cuantía prevista en la norma legal. Todavía hay un obstáculo difícil de superar, que consiste en la ausencia de parámetros para determinar proporcionalidad de la sanción por lo que en último caso, cualquier motivación utilizada, conforme se ha explicado en la presente investigación, comportará una arbitrariedad si se tiene en cuenta que la Administración no puede mediante norma de rango sublegal establecer tales parámetros y que la motivación del acto no puede suplir la ausencia de los parámetros que deben ser definidos por el legislador, todo lo cual, no hace sino ratificar la imperiosa y urgente necesidad de reformar el régimen de infracciones tributarias.

Los intereses normal y naturalmente contrapuestos entre AT y contribuyente, cuando se trata de poder tributario, donde el contribuyente quiere pagar menos y la AT cobrar más, el punto de encuentro que concilia ambos intereses es primero, la Constitución y luego la ley, puesto que por la Constitución y la ley el contribuyente no podrá pagar menos de lo que legalmente se exige y la Administración no podrá cobrar más de lo que legalmente se establece. Pero esta tensión que se genera, cuando se trata de las obligaciones tributarias, no debería presentarse dentro del ámbito sancionador. La finalidad de la sanción no debe ser -nunca- la de generar más recaudación. Su finalidad, será según el enfoque que se adopte, preventivo o represivo, pero en ningún caso, recaudatorio.

Independientemente de los argumentos que utilice la Administración para justificar la aplicación de la sanción prevista en el segundo inciso del artículo 106 de la

LRTI y regresando nuestras consideraciones sobre el principio de favor, la gran reflexión con la que vamos a cerrar nuestra investigación es que, si las servidoras y servidores públicos están llamados a aplicar *directa e inmediatamente* la Constitución, adoptando la interpretación en caso de dudas que resulte más favorable al infractor, en los supuestos que se han utilizado para ilustrar la complejidad del tema (por demás apasionante), las dudas que puede generar la aplicación de las normas que se cuestionan desde la perspectiva académica de este trabajo, nacen precisamente de su confrontación con los postulados que configuran el *ius puniendi* y que están establecidos en la Carta Política. Estas son las dudas que justificarían aplicar como solución, para el segundo caso expuesto, la misma sanción a bancos y cooperativas de crédito, que está prevista para el resto de contribuyentes en el inciso 1 del artículo 106 de la LRTI, solución aplicable con fundamento en los artículos 76.5, 11.3, 11.5 y 426 todos de la CRE. No hay que olvidar que lo que se está sancionando es el incumplimiento de un requerimiento de información. En tal sentido, ¿es razonable sancionar con 106.250 dólares (límite máximo) un deber formal de esa naturaleza, independientemente del sujeto que se trate? Invito a cada lector sacar sus propias conclusiones sobre este específico aspecto.

La CCE será el máximo intérprete de la Constitución, pero *máximo* no significa que sea el *único* que pueda interpretarla. Si ello fuera así, la Constitución no habría establecido *ex* artículo 11 la obligación dirigida específicamente a las autoridades administrativas, para aplicar la interpretación que más favorezca su efectiva vigencia. Es nuestro deber desde la Academia abogar por un Estado Constitucional de Derechos y Justicia real, racional, justo, equilibrado, transparente e imparcial. La Administración que debe actuar bajo el *imperio de la ley* debe recordar que, en ese imperio, es la Constitución la que está sentada en el trono, lleva puesta la corona y bajo su mandato debe gobernarse.

Conclusiones

A título de conclusión general, se tiene que el régimen de infracciones tributarias establecido en el COT y en leyes tributarias especiales, se ha apartado injustificadamente de los principios que informan los límites constitucionales del poder punitivo del Estado, a pretexto de una modulación, matización o atenuación de tales principios que no es admitida en el derecho penal en sentido estricto y que no admite tampoco el Estado Constitucional de Derechos y Justicia que consagra la CRE de 2008. La presente investigación da cuenta de la existencia de un régimen de infracciones tributarias desarticulado, con sanciones desmedidas, con supuestos de hecho que se sancionan de forma automática y sin procedimiento previo, con ausencia de criterios de proporcionalidad claros y predeterminados normativamente, por mencionar sólo algunas de las situaciones que se identificaron, las cuales en conjunto demandan una revisión profunda y urgente por parte del legislador.

Por su parte, en atención a los objetivos planteados en esta investigación, de forma específica, se puede concluir que:

1. El régimen de responsabilidad objetiva previsto en el COT resulta incompatible con la CRE, especialmente, como consecuencia del principio de presunción de inocencia.
2. Como consecuencia insoslayable de la configuración constitucional de los límites del *ius puniendi*, la AT no se encuentra habilitada para dictar actos normativos que tengan por objeto establecer criterios de proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones, por ser materia exclusiva y excluyente reservada a la Asamblea Nacional.
3. Los actos de rango sublegal (reglamentos o resoluciones) de la AT por los cuales se establecen criterios de proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones, comportan vulneración de los principios de proporcionalidad, imparcialidad, reserva de ley y seguridad jurídica.
4. La razón por la cual la *proporcionalidad* entre infracciones y sanciones debe estar en la ley, responde no sólo a la necesidad de que las personas conozcan de manera previa, con claridad y con certeza, como exigen las garantías de reserva legal, legalidad y seguridad jurídica, la descripción del

comportamiento que será considerado punible, sino también la medida, grado o intensidad con la que será penada o sancionada esa conducta. ´

5. La garantía de motivación de los actos administrativos no supe ni subsana en ningún caso la ausencia de criterios legales de proporcionalidad, por lo cual debe hacerse un urgente llamado al legislador para que resuelva esta grave omisión.
6. El establecimiento de criterios de proporcionalidad por parte del legislador contribuiría significativamente a mitigar la gran inseguridad jurídica que existe en este momento respecto al tema, lo que favorecería a los sujetos pasivos, que conocerían con certeza la intensidad o medida con la que será eventualmente sancionada su conducta ante una infracción tributaria, facilitaría a la AT el ejercicio de su facultad sancionadora, reduciendo los riesgos de perder ante la impugnaciones de los contribuyentes y facilitaría a los jueces el control de la legalidad de las resoluciones sancionatorias.
7. La actual configuración constitucional de los límites del *ius puniendi* impide a los gobiernos autónomos descentralizados crear infracciones y sanciones, incluso respecto de aquellos tributos sobre los cuales la Constitución les reconoce poder tributario originario (tasas y contribuciones especiales de mejora).
8. En materia sancionatoria, el principio constitucional de presunción de inocencia se impone y debe primar siempre sobre el de presunción de legitimidad de los actos administrativos, de manera que, en aquellos procedimientos sancionatorios iniciados por la AT por presunta omisión de declaración de ingresos, si no existe certeza de que se trate de ingresos, aun cuando el sujeto pasivo no haya ejercido ninguna defensa, tiene que absolverse al presunto infractor.
9. Como consecuencia del principio de aplicación de la norma más benigna a favor del infractor, en los casos donde opera la despenalización de una conducta, bien porque la norma sancionatoria es declarada inconstitucional o bien porque es derogada, tiene que admitirse la aplicación retroactiva de los efectos de la despenalización de la conducta, de manera que un infractor que se encuentre pagando una multa por facilidades de pago concedidas antes de la despenalización, se verá favorecido en el sentido de que deberá dejar de pagar a partir del momento en que se produzcan los efectos de la sentencia o

de la derogatoria. La solución, por razones de seguridad jurídica, no es aplicable para las situaciones en las que el infractor pagó la totalidad de la multa, antes de producirse la sentencia o la derogatoria de la norma.

10. Considera el autor de esta investigación que cuando una norma legal o sublegal resulta manifiestamente incompatible con la Constitución de la República, por aplicación del principio de favor en materia sancionatoria, las servidoras y servidores públicos pueden obrar, bien actuando (aplicando la norma constitucional que corrige la situación inconstitucional) o bien absteniéndose (no aplicando la norma inconstitucional) en un caso concreto, lo que deriva del mandato constitucional de aplicación *directa e inmediata* de los derechos y garantías constitucionales.

Recomendaciones

1. Mantener y organizar en el COT todo lo atinente a la regulación del régimen de infracciones tributarias, en un esfuerzo de sistematización que es factible desde la idea de codificación, independientemente de que los principios que informen las infracciones sean los del *ius puniendi*.
2. Reformar el régimen de infracciones tributarias establecido en el COT, partiendo de las bases que contiene el MCTCIAT a fin de que se establezcan, entre otras cosas, los criterios de proporcionalidad de las sanciones que exige la CRE *ex* artículo 76.6, sin perjuicio de que se puedan tener en cuenta otros modelos o instrumentos normativos que sirvan de referente.
3. En una reforma del COT, fusionar en una sola categoría de *infracciones formales* las contravenciones y faltas reglamentarias o que la contravención, en su definición, comprenda también el contenido de las faltas reglamentarias y crear la categoría de *infracciones materiales*, entendidas como aquellas que no constituyen delito, pero tampoco pueden encuadrarse como contravenciones o faltas reglamentarias, porque comportan el incumplimiento de la obligación tributaria material.
4. Incorporar en los programas de Maestría y/o Especialización en Derecho Tributario, una cátedra de Derecho Penal Tributario, en el que se examine tanto el delito como las infracciones tributarias, abordando los principios comunes que informan ambas categorías y promoviendo desde la Academia las reflexiones necesarias la mejor aplicación de los principios constitucionales en los procesos judiciales y en los procedimientos sancionatorios.

Bibliografía

- Abache Carvajal, Serviliano. “El Procedimiento de Verificación de Declaraciones y Cumplimiento de deberes formales”. En *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, t. 1, 579-91. Caracas: AVDT, 2013. <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-manual-venezolano-de-derecho-tributario-tomo-i-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2013/>.
- Aguilar López, Miguel Ángel. *Presunción de inocencia, derecho humano en el sistema penal acusatorio: apéndice de Jurisprudencia relacionada*. México D.F.: Instituto de la Judicatura Federal, 2015. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r37682.pdf>.
- Aguirre, Pamela. *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. Quito: UASB / Corporación Editora Nacional, 2013. <http://hdl.handle.net/10644/3831>.
- Anzola, Oswaldo. “Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario”. *Revista de Derecho Tributario de la AVDT*, n.º 72 (1996): 7-27. <https://www.avdt.org.ve/download/revista-de-derecho-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-1996-numero-72-1996-materias-temas-derecho-electronico-y-de-las-telecomunicaciones-derecho-administrativo/>.
- Baca Oneto, Víctor Sebastián. “El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, con especial mirada al caso peruano”. *Revista digital de Derecho Administrativo*, n.º 21 (2019): 313-44. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6733368>.
- Bacigalupo Zapater, Enrique. “Presunción de inocencia, «in dubio pro reo» y recurso de casación”. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, t. 41, 365-86, Madrid: Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, 1988. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=46325>.
- Barrera Crespo, Boris. *El delito tributario: elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*. Quito: UASB / Corporación Editora Nacional, 2005. <http://hdl.handle.net/10644/186>.
- Barreto Ardila, Hernando y Blanca Nélide Barreto Ardila. “Dolo, culpa y preterintención: ¿formas de culpabilidad?” *Dikaion: revista de actualidad jurídica*, n.º 6 (1997): 262-75. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2117199>.

- Beccaria, Cesare. *Tratado de los delitos y de las penas*. Traducido por Juan Antonio De las Casas. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 2015. <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/20199>.
- Bustos Ramírez, Juan. “Antijuricidad y causas de justificación”. *Revista Nuevo Foro Penal*, n.º 67 (2005): 54-60. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6263236>.
- Cárdenas Rivera, Carlos Eduardo. “La reserva de ley en el derecho administrativo sancionador. La regulación de las infracciones administrativas”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020. <http://hdl.handle.net/10644/7285>.
- Cervini, Raúl. “Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho”. *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, n.º 2 (2007): 35-67. <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/846>.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy. *Situación actual del régimen tributario ecuatoriano: Diez años de reformas*. Quito: UASB, 2019.
- Durán Ramírez, Maryan Karinna. “Los Ilícitos Tributarios en el Código Orgánico Tributario”. En *Manual de Derecho Tributario Venezolano*, t. 1. Caracas: AVDT, 2013: 942-52. <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-manual-venezolano-de-derecho-tributario-tomo-i-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2013/>.
- Colombia Corte Constitucional. “Sentencia No. C-095/03”. En *Expediente D-4172*, 11 de febrero de 2003. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-095-03.htm>.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia n.º 34-17-IN/21”. En *Caso n.º 34-17-IN*, 21 de julio de 2021. http://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUUnLCB1dWlkOidMzFkMzgZC05ZGUxLTRkOTQtODk2MC0xZDc1M2VmZDgxM2UucGRmJ30=.
- _____. “Sentencia N.º 265-15-SEP-CC”. En *Caso n.º: 1204-12-EP*, 12 de agosto de 2015. <http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/d36da240-03d1-4e33-b2b9-a09835173845/1204-12-ep-sen.pdf?guest=true>.
- _____. “Sentencia n.º 045-15-SEP-CC”. En *Caso n.º 1055-11-EP*, 25 de febrero del 2015.

<http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/7342dc7f-2cda-4607-bade-d7ad8e22933d/1055-11-ep-sen.pdf?guest=true>.

_____. “Sentencia n.º 025-16-SIN-CC”. En *Caso n.º 0047-14-IN*, 6 de abril de 2016.

<http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/a603407a-8d48-4652-8bc0-5cecb584ab19/0047-14-in-sen.pdf?guest=true>.

_____. “Sentencia n.º 221-14-SEP-CC”. En *Caso n.º 2161-11-EP*, 26 de noviembre de 2014.

<http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/d85ce9c9-ca4f-4451-befa-76f98f2db69e/2161-11-ep-sen.pdf?guest=true>.

_____. “Sentencia n.º 9-17-CN/19”. En *Caso n.º 9-17-CN*, 9 de abril de 2019.

[https://portal.corteconstitucional.gob.ec/BoletinJulio/OTROS/0009-17-CN-19\(0009-17-CN\).pdf](https://portal.corteconstitucional.gob.ec/BoletinJulio/OTROS/0009-17-CN-19(0009-17-CN).pdf).

Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

_____. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 1, 11 de agosto de 1998.

_____. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 800, 27 de marzo de 1979.

_____. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 133, 25 de mayo de 1967.

_____. *Código Civil*. Registro Oficial 46, Suplemento, 24 de junio de 2005.

_____. *Código Orgánico Administrativo*. Registro Oficial 31, Suplemento. 7 de julio de 2017.

_____. *Código Orgánico General de Procesos*. Registro Oficial 506, Suplemento. 22 de mayo de 2015.

_____. *Código Orgánico Integral Penal*. Registro Oficial 180, Suplemento. 10 de febrero de 2014.

_____. *Código Tributario*. Registro Oficial 38, 14 de junio de 2005. Última modificación: 21 de noviembre de 2021.

_____. *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento. 17 de noviembre de 2004. Última modificación: 21 de noviembre de 2021.

Ferrando Badia, Juan. “El Estado unitario”. *Revista de Estudios Políticos*, n.º 195-196, (1974): 9-48. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1705426>.

- Ferré Olive, Juan Carlos. “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”. *Revista Penal México* 4, n.º 7 (2014): 77-93. <https://revistaciencias.inacipe.gob.mx/index.php/01/article/view/194>.
- Fossas Espadaler, Enric. “Límites materiales al legislador penal en un espacio de pluralismo constitucional”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 103 (2015): 305-32. <https://recyt.fecyt.es/index.php/REDCons/article/view/39692>.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. 2 vols. 9.ª ed. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 2004.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Rubens Gomes de Sousa, y Ramón Valdés Costa. *Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario*. Washington, D.C.: Secretaría General Organización de Estados Americanos, 1968. https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf.
- Goicochea Jiménez, César, y Carolina Córdova Yauri. “El principio de mínima intervención del derecho penal frente a los delitos de violación sexual de menor de edad”. *Revista de Investigación de la Facultad de Derecho IUS* 1, n.º 2 (2019): 45-55. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7261903>.
- Gómez Agudelo, Dany Steven. “El *in dubio pro reo* como fundamento de la responsabilidad del Estado”. *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la UPB* 48, n.º 128 (2018): 107-34. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7541564>.
- Gómez González, Rosa Fernanda. “El *non bis in ídem* en el derecho administrativo sancionador: Revisión de sus alcances en la jurisprudencia administrativa”. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, n.º 49 (2017): 101-38. <https://scielo.conicyt.cl/pdf/rdpucv/n49/0718-6851-rdpucv-49-00101.pdf>.
- Guastini, Riccardo. “La Constitución como límite a la actividad legislativa”. *Derechos y Libertades: Revista del Instituto Bartolomé De Las Casas*, n.º 8 (2000): 241-52. <http://hdl.handle.net/10016/1382>.
- Hernández Velásquez, Boris Isaac. “El principio de independencia e imparcialidad en el procedimiento administrativo sancionador de los servidores públicos: estudio comparado entre el sistema español y el sistema ecuatoriano”. Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, 2019. <http://hdl.handle.net/10486/688870>.

- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. *Resolución del tema 3: La Codificación del derecho tributario*. Ciudad de México: ILADT, 1 de enero de 1958. <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>.
- . *Resolución del Tema 3: Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias*. San Pablo: ILADT, 1 de enero de 1962. <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>.
- . *Resolución del tema 2: Infracciones tributarias y sus sanciones*. Quito: ILADT, 1 de octubre de 1981. <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>.
- . *Resolución del Tema tema 1: Criminalización de las infracciones tributarias*. Lisboa, 1 de enero de 1998. <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>.
- Jarach, Dino. *El Hecho Imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982. https://www.academia.edu/38744989/Dino_Jarach_el_hecho_imponibleLaínez.
- Olivares, Armando. “El principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador como límite de aplicación de la doctrina de los Actos Propios”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Tecnológica de El Salvador*, n.º 13 (2016): 117-28. <http://repositorio.utec.edu.sv:8080/jspui/bitstream/11298/1053/1/112981053.pdf>.
- Mata Coto, Carlos Alberto. “El principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador (a la luz de la jurisprudencia constitucional)”. *Revista El Foro*, n.º 16 (2014): 121-35. <https://mydokument.com/colegio-de-abogados-y-abogadas-de-costa-rica-revista-semestral-diciembre-2014-issn.html>.
- Merlano Sierra, Javier Enrique. *Aspectos generales de la potestad punitiva del Estado: La identidad sustancial entre delitos e infracciones administrativas y la aplicación analógica de la ley*. Barranquilla: Editorial Corporación Universidad de la Costa, 2017. <https://repositorio.cuc.edu.co/handle/11323/1174>.
- Mir Puig, Santiago. *Introducción a las Bases del Derecho Penal*. 2.^a ed. Buenos Aires: Euros Editores, 2003. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r30052.pdf>.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”. *Foro Revista de Derecho*, n.º 15 (2011): 21-42. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/394>.
- . *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Quito: UASB / Corporación Editora Nacional, 2011. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2104/1/SM97-Mogrovejo-El%20poder%20tributario%20municipal.pdf>.

- Montaño Galarza, César, y Juan Carlos Mogrovejo. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano: Fundamentos y práctica*. Quito: UASB / Corporación Editora Nacional, 2014. <http://hdl.handle.net/10644/7199>.
- Montaño Galarza, César. “Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador: Bases teóricas y tensiones jurídicas”. *Foro Revista de Derecho*, n.º 20 (2013): 55-75. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/426>.
- . “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”. *Foro Revista de derecho*, n.º 15 (2011): 43-69. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>.
- Monteduro, Massimo. “El carácter multidimensional de la imparcialidad administrativa y el principio de objetividad: reflexiones sobre la experiencia italiana”. *Revista Documentación Administrativa*, n.º 289 (2011): 305-66. <https://doi.org/10.24965/da.v0i289.10079>.
- Moreno de Rivas, Aurora. “La Infracción Tributaria”. En *Comentarios al Código Orgánico Tributario*, 93-124. Caracas: AVDT, 1994. <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-comentarios-al-codigo-organico-tributario-1994-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-1995/>.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, y Lizeth Juliana García Atra. “La presunción de inocencia en el derecho administrativo sancionador mexicano y comparado”. *DIKE Revista de investigación en Derecho, Criminología y Consultoría Jurídica*, n.º 22 (2017): 115-47. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6622311>.
- Ortego Pérez, Francisco. “La delimitación entre el principio «in dubio pro reo» y la presunción de inocencia en el proceso penal español”. *Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política* 4, n.º 3 (2013): 11-30. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4523659>.
- Paca Padilla, Juan Carlos. “La aplicación de la teoría del delito en las sentencias condenatorias emitidas dentro del procedimiento directo del año 2016 por los jueces de la Unidad Judicial Penal del cantón Riobamba”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2019. <http://hdl.handle.net/10644/6701>.
- Parra Quijano, Jairo. “Presunción de inocencia, in dubio pro reo y principio de integración”. *Derecho Penal y Criminología* 21, n.º 68 (2000): 105-14. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derpen/article/view/1126>.

- Peña Gonzáles, Oscar y Frank Almanza Altamirano. *Teoría del Delito: Manual Práctico para su aplicación en la Teoría del Caso*. Lima: Asociación Peruana de Ciencias Jurídicas y Conciliación, 2010. <https://derecho.usmp.edu.pe/instituto/novedades/libro-teoria-del-delito-oscar-pena.pdf>.
- Pérez Valencia, Maritza Tatiana. *El derecho tributario penal ecuatoriano: El ilícito tributario y su sanción*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2021.
- Plazas Vega, Mauricio. “Potestad, competencia y función tributarias: una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos”. En *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra, 2003.
- Proaño Zúñiga, Juan José. “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la facultad sancionadora de la administración tributaria”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2014. <http://hdl.handle.net/10644/4486>.
- Ramírez-Torrado, María-Lourdes. “Reflexiones acerca del principio de proporcionalidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador colombiano”. *Revista Estudios Socio Jurídicos* 12, n.º 1 (2010): 155-72. <https://www.redalyc.org/pdf/733/73313677008.pdf>.
- Remón Peñalver, Jesús. “La lucha por la seguridad jurídica”. *Homenaje al profesor D. Rodrigo Uría González en el centenario de su nacimiento*, n.º extraordinario (2006): 66-85. <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1606/documento/art05.pdf?id=2163>.
- Ruan Santos, Gabriel. “El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo: límites de su alcance. especial referencia a los actos de determinación tributaria y a las actas fiscales”. En *Homenaje a José Andrés Octavio*, 341-422. Caracas: AVDT, 1999. <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-homenaje-a-jose-andres-octavio-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-1999/>.
- Sáinz de Bujanda, Fernando. “En torno al concepto y el contenido del Derecho penal tributario: texto de la intervención en las I Jornadas luso-hispano-americanas de estudios financieros y fiscales y texto de sus Conclusiones”. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, t. 21, 77-116. Madrid: Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, 1968. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2784513>.

- Salgado González, Álvaro. “Tipicidad y Antijuridicidad. Anotaciones Dogmáticas”. *Revista Jurídica Mario Alario D’Filippo* 12, n.º 23 (2020): 101-12. <https://revistas.unicartagena.edu.co/index.php/marioalariodfilippo/article/view/2658>.
- Sayagués Laso, Enrique. *Tratado de derecho administrativo*. Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 2002.
- Sindicatura Municipal de Chacao. “De la exención del pago de tasas administrativas a la Corporación Andina de Fomento en Chacao, Doctrina Administrativa”. *Erga Omnes, Revista Jurídica*, n.º 7 (2011): 13-24. http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/REO_CHACAO/7/REO_CHACAO_2011_7_13-24.pdf.
- Tomas y Valiente, Francisco. “«In Dubio Pro Reo», libre apreciación de la prueba y presunción de inocencia”. *Revista Española de Derecho Constitucional* 7, n.º 20 (1987): 9-34. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=79353>.
- Torio Lopez, Angel. “El concepto individual de culpabilidad”. En *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, t. 38, 285-302, Madrid: Ministerio de Justicia y Boletín Oficial del Estado, 1985. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=46268>.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Lecciones de Derecho Tributario: con las últimas reformas*. Quito: Ediciones Fausto Reinoso, 2015.
- Villablanca Cerda, Lusitania. “Garantía de imparcialidad en la Comisión para el Mercado Financiero, a propósito del procedimiento administrativo sancionador consagrado en la Ley N° 21.000280”. *Revista Ius Et Praxis*, n.º 2 (2020): 274-95. <https://scielo.conicyt.cl/pdf/iusetp/v26n2/0718-0012-iusetp-26-02-274.pdf>.
- Villegas, Héctor Belisario. *Manual de Finanzas Públicas: La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Ediciones De Palma, 2000.
- Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7.^a ed. Buenos Aires: Ediciones De Palma, 2001. https://www.academia.edu/8454470/Hector_Villegas_Curso_de_Finanzas_Derecho_Financiero_y_Tributario.
- Weffe H., Carlos E. *Anotaciones sobre la Defraudación Tributaria en el Impuesto al Valor Agregado*. Caracas: AVDT, 2011.

https://www.academia.edu/32354146/Anotaciones_sobre_la_Defraudación_Tributaria_en_el_Impuesto_al_Valor_Agregado.

- . “Breves anotaciones sobre la parte general del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001”. *Revista de Derecho Tributario de la AVDT*, n.º 95 (2002): 101-45. <https://www.avdt.org.ve/download/revista-de-derecho-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2002-numero-95-2002-materias-temas-derecho-electronico-y-de-las-telecomunicaciones-derecho-administrativo/>.
- . “El poder sancionador tributario de los municipios en Venezuela”. En *Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela*, 463-559. Caracas: AVDT, 2005. <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-temas-sobre-tributacion-municipal-en-venezuela-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-2005/>.
- . “La tipicidad como elemento esencial del hecho punible en la sanción prevista en el Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta”. *Revista de Derecho Tributario de la AVDT*, n.º 85 (1999): 23-53. <https://www.avdt.org.ve/download/revista-de-derecho-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-legis-editores-1999-numero-85-1999-materias-temas-derecho-electronico-y-de-las-telecomunicaciones-derecho-a/>.
- . “Leyes Penales en Blanco en el Derecho Penal Tributario Venezolano”. En *VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: Impuesto sobre la Renta e Ilícitos Tributarios*, 333-87. Caracas: AVDT, 2002. <https://www.avdt.org.ve/download/vi-jornadas-venezolanas-de-derecho-tributario-impuesto-sobre-la-renta-e-ilicitos-tributarios-evento-vi-jornadas-venezolanas-de-derecho-tributario-2002-caracas-caracas-avdt-518-p-2002-isbn/>.
- . “Naturaleza jurídica del Ilícito Tributario”. *Revista de Derecho Tributario de la AVDT*, n.º 79 (1998): 75-87. <https://www.avdt.org.ve/download/revista-de-derecho-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-legis-editores-1998-numero-79-1998-materias-temas-derecho-electronico-y-de-las-telecomunicaciones-derecho-a/>.