

Límites del *ius puniendi* en el régimen tributario ecuatoriano

Héctor Rangel



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador

Serie Magíster

Límites del *ius puniendi* en el régimen tributario ecuatoriano

Héctor Rangel



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador

Serie Magíster
Vol. 395

Límites del *ius puniendi* en el régimen tributario ecuatoriano
Héctor Rangel

Producción editorial: Jefatura de Publicaciones
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Annamari de Piérola, jefa de Publicaciones
Shirma Guzmán P., asistente
Patricia Mirabá T., secretaria

Corrección de estilo: Margarita Andrade R.
Diseño de la serie: Andrea Gómez y Rafael Castro
Impresión: Fausto Reinoso Ediciones
Tiraje: 120 ejemplares

ISBN Universidad Andina Simón Bolívar,
Sede Ecuador: 978-9942-566-10-2
© Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Toledo N22-80
Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600 • Fax: (593 2) 322 8426
• www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

La versión original del texto que aparece en este libro fue sometida a un proceso de revisión por pares, conforme a las normas de publicación de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

Impreso en Ecuador, mayo de 2025

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

Tesis para la obtención del título de magíster en Derecho Tributario
Autor: Héctor Eduardo Rangel Urdaneta
Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo
Código bibliográfico del Centro de Información: T-3902

Con profundo amor, dedico este trabajo a mi esposa, Claudia.

A mis hijos, Héctor Ignacio y Amanda Sofía.

A mi hermano, Gabriel.

*A mi madre, Ángela del Carmen y a mi padre, Roger,
quien, desde la tribuna celestial, seguro me observa.*

CONTENIDOS

AGRADECIMIENTOS	9
SIGLAS Y ACRÓNIMOS.....	11
INTRODUCCIÓN	13

Capítulo primero

EL <i>IUS PUNIENDI</i> EN MATERIA TRIBUTARIA.....	17
PODER TRIBUTARIO VS. <i>IUS PUNIENDI</i>	17
LA FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ¿DERIVACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO O DEL <i>IUS PUNIENDI</i> ?.....	21
LA AUTONOMÍA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO COMO RAMA DEL DERECHO: TEORÍAS.....	29
Teoría penalista	29
Teoría administrativista	31
Teoría tributaria	32
Teoría ecléctica o mixta	33
DIFERENCIAS ENTRE EL DERECHO PENAL Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR	34
IDENTIDAD ONTOLÓGICA, SUSTANTIVA, MATERIAL O SUSTANCIAL DE LOS DELITOS Y LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS	38
POSICIONES DOCTRINALES SOBRE LA MODULACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DEL <i>IUS PUNIENDI</i> EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.....	41

Capítulo segundo

LÍMITES CONSTITUCIONALES DEL <i>IUS PUNIENDI</i>	45
LÍMITES FORMALES	45
Principio de legalidad y de reserva de ley	46
Principio de seguridad jurídica.....	50
LÍMITES MATERIALES	52
Principio de mínima intervención del derecho penal	53
Principio de proporcionalidad	55
Principio de presunción de inocencia	58
Principio de imparcialidad.....	59

El principio <i>in dubio pro reo</i>	62
La culpabilidad como elemento esencial del ilícito	64

Capítulo tercero

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS	67
CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO	67
EL DELITO TRIBUTARIO.....	69
LAS CONTRAVENCIONES.....	73
LAS FALTAS REGLAMENTARIAS.....	76
LA RESPONSABILIDAD SUBJETIVA EN EL DELITO TRIBUTARIO.....	76
LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN LOS SUPUESTOS DE CONTRAVENCIONES Y FALTAS REGLAMENTARIAS.....	79
LOS DEBERES FORMALES COMO PRESUPUESTOS DE HECHO DE LAS CONTRAVENCIONES Y FALTAS REGLAMENTARIAS.....	82

Capítulo cuarto

CONSECUENCIAS DE LA CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS LÍMITES DEL <i>IUS PUNIENDI</i> SOBRE EL RÉGIMEN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS.....	85
LIMITACIONES DE LA FACULTAD NORMATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA ESTABLECER CRITERIOS DE PROPORCIONALIDAD MEDIANTE ACTOS DE RANGO SUBLEGAL.....	86
LIMITACIONES DE LOS GOBIERNOS SECCIONALES RESPECTO A LA CREACIÓN DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	90
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	94
APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA NORMA SANCIONATORIA MÁS BENIGNA O MENOS RIGUROSA.....	105
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.....	109
APLICACIÓN DE LA INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE	
A LA PERSONA INFRACTORA EN CASO DE DUDAS	114
CONCLUSIONES	123
RECOMENDACIONES	127
BIBLIOGRAFÍA	129

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mi esposa, Claudia, por su apoyo incondicional, 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 entusiasmo y excelencia.

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

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

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

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

AVDT	Asociación Venezolana de Derecho Tributario
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
GIZ	Cooperación Técnica Alemana, por sus siglas en alemán
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
RBUS	Remuneraciones básicas unificadas del trabajador
RUC	Registro Único de Contribuyentes
SRI	Servicio de Rentas Internas

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*, al igual 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.

Tras lo señalado, esta investigación estudia 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, y especialmente se toma en cuenta el contexto ecuatoriano.

La temática objeto de este 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 punitivo, y se analiza de forma detallada si la facultad sancionadora de la administración tributaria 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 la doctrina nacional e internacional y se considera, en varios casos, el enfoque de sentencias emitidas por la Corte Constitucional del Ecuador (CCE). Se plantean los principios de legalidad y de reserva de ley, de seguridad jurídica, de mínima intervención del derecho penal, proporcionalidad, presunción de inocencia, imparcialidad y del «*in dubio pro reo*».

En el tercer capítulo se estudia 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, y se admiten ciertas modulaciones. Se investiga 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 administración tributaria 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 Código Orgánico Tributario (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 reúne trabajos académicos especializados que, en su mayor parte, se encuentran disponibles en formato digital, por lo que, además de acceder al contenido de las referencias de forma directa, podrá profundizar sobre cada uno de los aspectos tratados.

CAPÍTULO PRIMERO

EL *IUS PUNIENDI* EN MATERIA TRIBUTARIA

PODER TRIBUTARIO VS. *IUS PUNIENDI*

El concepto de «poder tributario» —según 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 con 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 el jurista, 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

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: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador —UASB-E— / Abya-Yala / Corporación Editora Nacional —CEN—, 2010), 13, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2104/1/SM97-Mogrovejo-El%20poder%20tributario%20municipal.pdf>.

3 *Ibíd.*, 13.

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 No obstante, el mismo autor indica que la «doctrina mayoritaria actual»⁶ sigue la noción de poder tributario señalada al inicio de este apartado.

Por lo tanto, 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, 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.

Por otra parte, 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.⁷

4 Ibid., 14.

5 Plazas Vega, «Potestad, competencia y función tributarias», 180.

6 Ibid., 179.

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

Sobre el particular, Mogrovejo afirma 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».⁸

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».⁹ El mismo autor, al referirse a la concepción del *ius puniendi* que tenía el marqués de Beccaria, 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:

Beccaria 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 aquel 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.¹⁰

Hasta aquí se puede afirmar que el poder tributario y el *ius puniendi* coinciden en ser manifestaciones del poder público que dimanen 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 claramente diferenciadas en los arts. 132.2 y 132.3, y su regulación está reservada a la ley y, por tanto, a la Asamblea Nacional. Los referidos artículos expresan lo siguiente:

8 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>.

9 Carlos E. Weffe H., «El poder sancionador tributario de los municipios en Venezuela», en *Temas sobre tributación municipal en Venezuela*, coord. Jesús Sol Gil (Caracas: AVDT, 2005), 511, <https://mega.nz/file/2dMRgA7S#hGHZNRfYXBSZFPTZg6fhlwQitS7wkIQU7ou8GygPyC4>.

10 *Ibíd.*

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.¹¹

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 arts. 76.3 y 301 de la CRE de 2008, 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.¹²

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.¹³

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 cuando estas 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

11 Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 132.

12 *Ibíd.*, art. 76.

13 *Ibíd.*, art. 301.

sus obligaciones y deberes tributarios, de modo que dicho régimen no guarda relación con la prerrogativa inherente al Estado para la creación, 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. La autorizada doctrina considera que el régimen de las infracciones tributarias está comprendido dentro del ámbito o contenido del poder tributario, que parte de la autonomía de la disciplina, es decir, de la autonomía del derecho tributario. Sobre estos aspectos se tratará más adelante.

Para concluir este acápite 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, y es pertinente señalar que un sector importante de la doctrina sostiene una posición diferente.

LA FACULTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ¿DERIVACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO O DEL *IUS PUNIENDI*?

En este apartado se profundiza en las razones por las cuales una corriente de pensamiento —científicamente administración tributaria y académicamente calificada— considera que la denominada *facultad sancionadora* de la administración tributaria constituye una derivación del poder tributario y otra —a la cual adherimos— que sostiene que dicha facultad sancionadora deriva del *ius puniendi*.

Es importante aclarar que 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 Asamblea Nacional, como se deduce de la lectura concatenada de los arts. 132.2 y 76.3 de la CRE. La facultad sancionadora, por tanto, supone que la administración tributaria 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.

Por su parte, se puede sostener que, en sentido amplio, la expresión «infracción» 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: clausura del establecimiento, suspensión de actividades, cancelación de permisos, etc. Esta afirmación es válida si se tiene en cuenta que el contenido del art. 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 estudio, y con fines académicos, se distinguen las infracciones tributarias de los delitos tributarios al comprender a cada una de esas categorías dentro de un concepto más amplio de ilícito tributario o ilícito fiscal. Es importante prevenir al lector que el desarrollo de la presente investigación se centra en las incidencias de los límites del *ius puniendi* sobre el régimen de las infracciones tributarias y no de los delitos tributarios.

Se consideran delitos tributarios a las conductas ilícitas tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal (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 —de acuerdo con la definición del art. 314 del COT— a la «acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión»,¹⁴ 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

14 Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, última modificación: 21 de noviembre de 2021, art. 314.

«ilícito fiscal» comprende tanto al delito tributario como a la infracción tributaria, en una relación de género a especie.

Así las cosas, tratar de entender si la facultad sancionadora deriva del poder tributario o del *ius puniendi* es importante porque 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, y es esta 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 administración tributaria 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 informantes del *ius puniendi* deben aplicarse con igual rigor en el ámbito de las infracciones administrativas que en el derecho penal. Otros 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.

En el marco de este estudio, y con la finalidad de asumir una postura sobre este aspecto, se tiene como punto de partida las conclusiones y recomendaciones que, a lo largo de muchos años de trayectoria, han sido adoptadas en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (JLDT).¹⁵

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

15 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 José Andrés Octavio et al., *Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994* (Caracas: AVDT, 1995).

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 estudiar y exponer los temas, someter a 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.

Estos espacios siguen siendo una de las formas de transmisión e intercambio de conocimiento intercontinental más importantes sobre los desafíos y problemas del derecho tributario.

Por otra parte, en lo relativo al desarrollo del Título III del Modelo de Código Tributario para América Latina (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».¹⁶

Merece la pena destacar que, como resultado de las VI JLDT, celebradas en Punta del Este (Uruguay) en 1970, se declaró que «el modelo del Código Tributario para América Latina, elaborado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, constituye un instrumento de alto valor científico».¹⁷

Huelga decir que las conclusiones adoptadas en las jornadas no constituyen una verdad irrefutable o incuestionable ni forman paradigmas que no admiten objeciones ni comportan premisas que no puedan someterse al escrutinio de cualquier análisis crítico, pero configuran,

16 Carlos M. Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario*, 2.^a ed. (Washington, DC: Unión Panamericana / Secretaría General, Organización de Estados Americanos, 1968), 52, https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf.

17 Sindicatura Municipal de Chacao, «De la exención del pago de tasas administrativas a la Corporación Andina de Fomento en Chacao», *Erga Omnes: Revista Jurídica de la Sindicatura Municipal de Chacao*, n.º 7 (2011): 17.

desde nuestra perspectiva, una referencia válida en términos científicos y una valiosa fuente de conocimiento generado por la doctrina y los profesionales del derecho tributario.

Para este apartado, se consideraron las resoluciones de las JLDT, que se indican a continuación: I JLDT, celebradas en Montevideo (1956, Uruguay); III JLDT, celebradas en San Pablo (1962, Brasil); y I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Curia (JLHDET) (1966, Portugal).

De las resoluciones de las JLDT, se pueden identificar dos grandes bloques o posturas, cuyos anteriores o posteriores desarrollos por parte de la doctrina encuentran 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 las 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, sino más bien son 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 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 administración tributaria, 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 nuestro criterio, se puede deducir esta postura de las conclusiones adoptadas en las JLHDET, evento que tuvo lugar en Portugal en 1966.

Ahora bien, cuando menos en Latinoamérica, quienes se decantan por la tesis de la autonomía del derecho penal tributario parecen encontrar el fundamento de su teoría en la autonomía material o sustantiva del derecho tributario. En tal sentido, es razonable pensar que esta postura fuera construida o que haya cobrado fuerza a partir de la conclusión n.º 1 de las I JLDT, celebradas en Montevideo (Uruguay) en 1956, cuyo tema trató precisamente sobre la autonomía del derecho tributario y que textualmente indica: «1. El ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario».

En nuestro criterio, dicha conclusión no justifica una autonomía sustantiva del derecho penal tributario que autorice considerarla como una derivación del poder tributario. 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 derecho sancionatorio en general.

Una revisión del contexto histórico en el que se arribó a esa conclusión parece referir más bien a una justificación que se inscribe 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».¹⁸

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 administración tributaria la comprensión integral del fenómeno tributario y las consecuencias de su

18 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución 1970-Uruguay-Tema I: Modelo de Código Tributario para América Latina*, Punta del Este, Uruguay, 1970, num. 3, <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1970-uruguay-tema-i/>.

incumplimiento. Pero se trata de una justificación práctica, si se quiere, metajurídica y no sustancial.

En criterio del autor, las conclusiones adoptadas en las III JLDT, celebradas en San Pablo (Brasil) en 1962, apuntaban 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.

Por lo tanto, no compartimos la postura que considera al derecho penal tributario como una derivación de la autonomía dogmática y conceptual que, en cambio, sí se reconoce al derecho tributario.

La conclusión precedente no se trata de un asunto menor, porque implica que el alcance y contenido de los principios que informan el derecho tributario será diferente al de aquellos principios que informan al *ius puniendi*. Por ejemplo, no se podría considerar la capacidad contributiva como un principio aplicable a las infracciones tributarias, ya que, como recuerda Troya Jaramillo, «la diferencia entre el tributo y la multa se encuentra en su razón de ser, el primero persigue la obtención de recursos públicos y eventualmente otros fines, la segunda es una forma de sanción, sin perjuicio de que su producido sirva también para el gasto público».¹⁹

En contraste, adherimos a las conclusiones adoptadas en las JLHDET, celebradas en Portugal en 1966, de las cuales se destacan la quinta y sexta que se citan a continuación:

- «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».
- «[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».

19 José Vicente Troya Jaramillo, *Lecciones de derecho tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones —CEP—, 2014), 9.

La primera conclusión citada 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; y, en el caso de las infracciones, la administración se encuentra habilitada para imponer sanciones distintas a la privación de libertad, dentro de las cuales se prefiere la sanción pecuniaria, esto es, la multa y no aquellas privativas de otros derechos.

En cuanto a la segunda conclusión, al admitir ciertas matizaciones que se exponen más adelante, 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 muy difícil concebir —hoy en día— el derecho penal sin la existencia de tales elementos.

Finalmente, interesa rescatar y destacar tres aspectos fundamentales derivados del desarrollo de este apartado, a saber: 1. El análisis sustancial y adjetivo del régimen de infracciones tributarias se lo debe hacer desde los principios 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; 2. 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 3. 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.

LA AUTONOMÍA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO COMO RAMA DEL DERECHO: TEORÍAS

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.²⁰

Prosigamos nuestra revisión de las distintas teorías que existen, por lo que se inicia con la explicación de la teoría penalista.

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.²¹

El autor Carlos Weffé ubica dentro de esta corriente a los tratadistas Sáinz de Bujanda, Dino Jarach y Héctor B. Villegas. Weffé es partidario de la teoría penalista bajo el siguiente argumento:

20 Maritza Tatiana Pérez Valencia, *El derecho tributario penal ecuatoriano: El ilícito tributario y su sanción* (Quito: UASB-E / CEP, 2021), 101.

21 *Ibíd.*, 104.

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 cual 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.²²

Por su parte, Oswaldo Anzola ubica dentro de esta corriente a los autores alemanes Schwaiger, Meyer, Wagner, Vocke y von Bar.²³ Según este autor, se inscriben también dentro de esta teoría los siguientes autores: Horacio García Belsunce,²⁴ Rodolfo R. Spisso,²⁵ Dino Jarach (Argentina),²⁶ Sergio Francisco de la Garza y Margarita Lomeli Cerezo (México),²⁷ Sáinz de Bujanda (España),²⁸ Alberto Arteaga Sánchez y Moreno de Rivas (Venezuela).²⁹ Anzola comparte también los postulados de este criterio.

En Ecuador, al admitir ciertas modulaciones, Mogrovejo también es partidario de la corriente penalista. Asimismo, Boris Barrera Crespo ubica en la corriente penalista, a autores como Gonzalo Rodríguez Murillo y Marienhoff.³⁰

22 Carlos E. Weffé H., «Naturaleza jurídica del ilícito tributario», *Revista de Derecho Tributario*, n.º 79 (1998): 82-3, https://mega.nz/file/SllXjYwT#gQ_I5E485aW1mrjWb6YnCz0IqHv3Kw7o6KfkDFMYv1g.

23 Oswaldo Anzola, «La naturaleza jurídica del ilícito tributario», *Revista de Derecho Público*, n.º 63-64 (1995): 61, <https://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2017/01/1995-REVISTA-63-64.pdf>.

24 *Ibíd.*, 62.

25 *Ibíd.*

26 *Ibíd.*, 64.

27 *Ibíd.*

28 *Ibíd.*, 65.

29 *Ibíd.*, 65-6.

30 Boris Barrera Crespo, *El delito tributario: Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras* (Quito: UASB-E / Abya-Yala / CEN, 2005), 14-5, <http://hdl.handle.net/10644/186>.

Anzola menciona que esta posición fue acogida en las Primeras Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, cuya quinta conclusión se citó en el apartado anterior.³¹

TEORÍA ADMINISTRATIVISTA

Boris Barrera Crespo sostiene 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».³²

Sobre el origen de esta corriente, Anzola apunta que la tendencia administrativista «surge también en Alemania como una reacción a la tesis penalista».³³ El autor explica 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».³⁴

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.³⁵

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

31 Anzola, «Naturaleza jurídica del ilícito tributario», 61.

32 Barrera Crespo, *El delito tributario: Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*, 16.

33 Anzola, «Naturaleza jurídica del ilícito tributario», 67.

34 *Ibíd.*

35 *Ibíd.*

Villegas inicialmente sostuvo esta posición, sin embargo, posteriormente modifica su postura migrando a la corriente penalista.³⁶

TEORÍA TRIBUTARIA

De acuerdo con Barrera Crespo, la creación de esta teoría «se le atribuye al autor italiano Giovanni Carano Donvito, quien concibe al derecho tributario penal como disciplina autónoma, partiendo de un concepto unitario de “infracción fiscal”, independiente enteramente de las de tipo penal».³⁷

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.³⁸

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.»³⁹

Anzola anota 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».⁴⁰ Esta apreciación de Anzola —que compartimos— guarda congruencia con la posición adoptada en esta investigación, cuando se trató sobre la facultad sancionadora de la administración tributaria como una derivación del poder punitivo (*ius puniendi*) y no del poder tributario.

36 Ibíd.

37 Ibíd.

38 Ibíd.

39 Weffe H., «Naturaleza jurídica del ilícito tributario», 80.

40 Anzola, «Naturaleza jurídica del ilícito tributario», 69.

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 este, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse *derecho penal administrativo* o *derecho penal económico*, cuya autonomía científica resulta inadmisibile.⁴¹

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.

TEORÍA ECLÉCTICA O MIXTA

Además de las corrientes penalista, administrativista y tributaria, se puede identificar una cuarta postura que se denomina *eclectica* 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, este autor explica 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*. [...] 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 castigan la violación a deberes formales. [...] 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

41 Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. 2, 9.^a ed. (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2004), 545.

garantías de índole constitucional y legal que mantiene el derecho penal, a los principios, finalidades y alcances propios del derecho tributario.⁴²

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, y se debe comenzar por la Constitución para tratar de esclarecer hacia cuál de las teorías se inclina respecto a este tema dicho ordenamiento.

En nuestro 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 administración tributaria en particular, están perfilados y definidos por la Constitución, y además son instrumentos aplicables 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, al asumir 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.

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*.

42 Barrera Crespo, *El delito tributario: Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*, 22.

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 administración impone sanciones. No las puede crear porque la tipificación, y por tanto la 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.⁴³

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,⁴⁴ 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. De esta manera, 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

43 Merlano Sierra, *Aspectos generales de la potestad punitiva*, 14.

44 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.

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?

Aquellos 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 de la tesis penalista. No obstante, conviene 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.⁴⁵

Luego de exponer las diversas circunstancias que, a su criterio, sustentan lo expresado, 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.⁴⁶

45 Enrique Sayagués Laso, *Tratado de derecho administrativo*, 8.ª ed. (Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2002), 428.

46 *Ibíd.*

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: 1. La gravedad del ilícito; 2. La valoración jurídica de las conductas y la tutela de bienes jurídicos, y acota que la tutela penal implica una valoración más intensa de los intereses protegidos que el derecho administrativo sancionador; 3. En algunos casos, se alude a criterios cuantitativos para determinar la ubicación de una conducta dentro del campo penal o administrativo, lo que trae a colación el ejemplo de «las defraudaciones tributarias en España, que cuando exceden de un determinado monto pasan de infracción administrativa a delito»;⁴⁷ 4. Distingue también «criterios de carácter formal, como lo es el órgano titular de la competencia para sancionar»;⁴⁸ 5. La naturaleza de la sanción que se puede imponer, estando vetado para el derecho administrativo la privación de la libertad que sería fuero exclusivo de la norma penal; y 6. De acuerdo a «la finalidad perseguida en cada una de ellas, es decir, según el *telos* perseguido».⁴⁹

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».⁵⁰

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 art. 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, al admitir la posibilidad de que la expresión utilizada en el art. 76.3 constitucional, cuando se refiere 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

47 Merlano Sierra, *Aspectos generales de la potestad punitiva del Estado*, 25.

48 *Ibíd.*

49 *Ibíd.*, 28.

50 *Ibíd.*

—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.

A modo de conclusión, cabe 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 art. 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.

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, por lo que existen 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, mas no la diferenciación cualitativa u ontológica; y las que aceptan la distinción ontológica».⁵¹

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, se trata de «encontrar la diferencia esencial de su tipificación».⁵² Para la referida autora, la división entre el injusto criminal (delito tributario) y el injusto administrativo

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

52 *Ibíd.*, 131.

(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»,⁵³ y así se justifica 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. Por otro lado, se identifica que las diversas teorías que se formulan están, igualmente, relacionadas o vinculadas a las corrientes que se examinaron en acápites anteriores, a saber: la teoría penalista, administrativista o tributaria.

En tal sentido, Pérez Valencia distingue entre a) las «[t]eorías que diferencian la naturaleza del bien jurídico protegido»,⁵⁴ b) la «[t]eoría que considera de igual naturaleza jurídica el bien jurídico protegido»⁵⁵ y c) la autora formula su propia «[t]eoría sobre la naturaleza jurídica del bien jurídico protegido».⁵⁶ 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.

[...] 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».⁵⁷

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

53 Ibíd.

54 Ibíd., 139.

55 Ibíd., 141.

56 Ibíd.

57 Ibíd., 139.

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 darle 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.⁵⁸

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

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.⁵⁹

En otras palabras, tanto en el delito tributario como en las infracciones administrativas, puede identificarse un bien jurídico protegido. Así, respecto del delito tributario el bien jurídico protegido será el patrimonio del Estado; y, en el caso de las infracciones, las funciones de la administración tributaria, 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 administración tributaria (determinadora y recaudadora) que, debido a su importancia, son objeto de tutela desde el prisma del derecho administrativo sancionatorio.

Ahora bien, se ha señalado 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

58 Ibid., 141.

59 Ibid.

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*.

Por otro lado, Moreno de Rivas, quien coincide con la posición de otros autores, como Sáinz 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 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.⁶⁰

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

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».⁶¹

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

60 Moreno de Rivas, «La infracción tributaria», 99.

61 Merlano Sierra, *Aspectos generales de la potestad punitiva del Estado*, 51.

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 esta no ser plenamente determinada, pero sí objetivamente determinable».⁶²

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.

Desde mi perspectiva, 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 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 Weffé, 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 hartamente común, especialmente en la materia tributaria.⁶³

Lo que se ha anotado 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, por lo que se debe prevenir que en el ordenamiento constitucional ecuatoriano la reserva de ley en materia de infracciones y sanciones es rígida; de tal manera, no podría existir modulación de este principio, cuestión que se examina más adelante.

62 Ibid., 61.

63 Carlos E. Weffé 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://mega.nz/file/vUk2kQxZ#RslIT7mz7qZuyC9EJ20-_Ns8-KTy4L5SIU1bta174cXw.

Para cerrar este acápite se puede afirmar, en un sentido amplio, que los 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 acuerdo a la posición que se adopte radicará principalmente en la rigidez con la que se considere que puedan aplicarse tales principios.

CAPÍTULO SEGUNDO

LÍMITES CONSTITUCIONALES DEL *IUS PUNIENDI*

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. Fossas Espadaler señala que «los límites formales se expresan normalmente como “garantías constitucionales” relacionadas con el derecho penal, entre las cuales figura destacadamente el principio de legalidad».⁶⁴ 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.

64 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>.

Así pues, de acuerdo 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».⁶⁵

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, que se examinan a continuación.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY

En ocasiones, se suele confundir el principio de legalidad y de reserva de ley al usar 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 —de acuerdo Montaña Galarza— «una ley adoptada por quien deba hacerlo, y en la forma que deba hacerlo, conforme manda especialmente la Constitución»,⁶⁶ 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. Cárdenas Rivera indica lo siguiente:

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 debían ser reguladas exclusivamente por Ley sin que el poder reglamentario pueda regularlas autónomamente, entre las que se destacaron la materia

65 Riccardo Guastini, «La Constitución como límite a la actividad legislativa», *Derechos y Libertades: Revista del Instituto Bartolomé de las Casas* 5, n.º 8 (2000): 241, <http://hdl.handle.net/10016/1382>.

66 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>.

tributaria, la codificación de las materias civil, mercantil y procesal, y especialmente la materia penal.⁶⁷

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, al seguir el procedimiento previsto para su formación, dicta una reforma del impuesto a la renta y, por tanto, de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), por lo que dispone 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, Cárdenas Rivera refiere 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».⁶⁸

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

67 Carlos Eduardo Cárdenas Rivera, «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), 43, <http://hdl.handle.net/10644/7285>.

68 Montaña Galarza, «El deber de pagar tributos», 54.

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, Merlano Sierra sostiene que:

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.⁶⁹

Dentro del ordenamiento constitucional ecuatoriano, en materia sancionatoria, el principio de legalidad se encuentra establecido en el art. 132.2, 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 art. 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. En este sentido, cabe preguntarse ¿cuáles son las exigencias que derivan de dicho principio? Sobre el particular, Mogrovejo señala que:

es necesario que los sujetos conozcan a ciencia cierta cuáles conductas serán consideradas infraccionales o delictivas antes de realizarlas, pues, si ello no fuera así, la actividad desplegada no podría ser objeto de reproche debido a la inexistencia de norma que pusiera en su conocimiento que su realización le traería aparejadas ciertas consecuencias.⁷⁰

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

69 Merlano Sierra, *Aspectos generales de la potestad punitiva del Estado*, 56.

70 Mogrovejo, «Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador», 36.

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 hacen 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*.

Sobre este particular, cabe señalar que la definición de «contravenciones» y «faltas reglamentarias», que en sí mismas configuran las infracciones tributarias en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, constituye 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 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»,⁷¹ «siempre que la ley penal en blanco fije cuál es la conducta,

71 Carlos E. Weffe H., «Leyes penales en blanco en el derecho penal tributario venezolano», 358-9.

la cual solo será punible en la medida en que esta se dé en conformidad con las condiciones o circunstancias que aparecen fijadas en la norma de complemento».⁷²

Desde nuestro punto de vista, esta posición resulta compatible con el contenido de la 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».⁷³

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.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Remón Peñalver afirma que «el modelo de organización política nacido de la Revolución francesa situó la garantía de la seguridad jurídica en el principio de legalidad».⁷⁴

Al hacer alusión a la seguridad jurídica, también como una garantía, Mata Coto señala que «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».⁷⁵

72 Ibid.

73 Ecuador Corte Constitucional del Ecuador, «Sentencia n.º 34-17-IN/21», en *Caso n.º 34-17-IN*, 21 de julio de 2021. 7; énfasis añadido, http://esacc.corte-constitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUnLCB1dWlkOid1MzFkMzgzZC05ZGUxLTRkOTQtODk2MC0xZDc1M2VmZDgxM2UucGRmJ30=.

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

75 Carlos Alberto Mata Coto, «El principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador (a la luz de la jurisprudencia constitucional)», *Revista El Foro*,

La revisión de algunos enfoques sobre la seguridad jurídica 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 solo es un principio, sino también un derecho consagrado en la CRE y, así, susceptible de tutela y protección constitucional, con lo cual se puede apreciar cómo en el país, tanto la doctrina al igual que 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 con 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.⁷⁶

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 art. 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.

n.º 16 (2014): 130, <https://mydokument.com/colegio-de-abogados-y-abogadas-de-costa-rica-revista-semestral-diciembre-2014-issn.html>.

76 Ecuador Corte Constitucional del Ecuador, «Sentencia n.º 045-15-SEP-CC», en *Caso n.º 1055-11-EP*, 25 de febrero de 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>.

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».⁷⁷ 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, y se recuerda 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 una clase de supuestos de hecho y G la consecuencia jurídica vinculada al supuesto anterior».⁷⁸

Según el mismo autor, la Constitución puede fijar los límites de las leyes futuras, es decir, la manera en que un objeto determinado puede ser regulado, como lo explica a continuación:

Esto 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.

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. Al tener en cuenta esta consideración previa, a continuación, se procede a pasar revista de los límites materiales del *ius puniendi*.

77 Guastini, «La Constitución como límite a la actividad legislativa», 243.

78 *Ibíd.*, 242.

PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN DEL DERECHO PENAL

Según 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».⁷⁹

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 ocurren en nuestra sociedad.⁸⁰

De esta manera, conforme al art. 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».⁸¹

En el plano legal, el COIP desarrolla en el art. 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

79 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», *IUS: Revista de Investigación de la Facultad de Derecho* 1, n.º 2 (2019): 50, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7261903>.

80 *Ibid.*, 49.

81 Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, «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 [...]».

tributario; con relación a las infracciones, se considera que dicho principio también es aplicable, convirtiéndose en un referente importante para orientar y planificar las acciones dentro de los procesos de control sancionatorios que puede iniciar la administración tributaria respecto a un universo de contribuyentes. De esta manera, dichas acciones solo deben ejecutarse cuando otros mecanismos o estrategias para alcanzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias no hayan resultado.

Hoy día, se observa cómo las administraciones tributarias inician y ejecutan campañas y operativos de imposición de sanciones con fines recaudatorios, lo que se desnaturaliza la función inherente al *ius puniendi* del Estado.

Desde una visión de las finanzas públicas, Héctor Villegas⁸² explica 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 el hecho de que las multas comporten un ingreso no significa que la finalidad de las multas sea la de producir ingresos al Estado, lo que constituye 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.

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 administración tributaria, al tomar en cuenta 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.

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,

82 Héctor Belisario Villegas, *Manual de finanzas públicas: La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000), 179.

donde uno de los temas tratados fue la «Criminalización de las infracciones tributarias». De momento, de aquellas valiosas recomendaciones, es interesante rescatar la n.º 1 que dejó sentado que «la sanción penal tendrá carácter de último recurso del Estado cuando este asegure a través de una legislación clara y precisa un control igualitario y general, así como la correcta gestión del gasto público».

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 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.

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 lo hace del ilícito tributario. Basta con recordar que la finalidad del tributo es proveer de recursos al Estado siendo que ese no es el objetivo 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,⁸³ lo cual puede generar confusiones para el estudioso de la materia.

Ahora bien, al retomar 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.⁸⁴

El principio de proporcionalidad en el ámbito del *ius puniendi* está consagrado en el art. 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».⁸⁵ Según el mismo autor, esta situación «ha implicado que la autoridad administrativa en

83 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» (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2017); el de Charles Yul Pozo Enríquez, sobre «El régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador y la reserva de ley» (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2016), y el de Juan José Proaño Zúñiga en «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).

84 Mata Coto, «El principio de tipicidad», 132.

85 Juan José Proaño Zúñiga, «Derechos y garantías de los contribuyentes frente a la facultad sancionadora de la administración tributaria», 26, <http://hdl.handle.net/10644/4486>.

materia tributaria y en ejercicio de la facultad reglamentaria haya procedido a establecerlos, dentro de los mínimos y máximos previstos en la ley». ⁸⁶

La situación descrita por Proaño Zúñiga constituye 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 art. 76.6 constitucional antes citado. La 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.

Sobre el principio en comentarios, es menester señalar que la CCE ha adoptado el denominado test de proporcionalidad para determinar la graduación de la sanción. En efecto, en «Sentencia n.º 025-16-SIN-CC» del 6 de abril de 2016, ⁸⁷ con ocasión de resolver una acción pública de inconstitucionalidad presentada en contra de unos artículos contenidos en la Ordenanza Municipal n.º 247 (del 11 de enero de 2008) y Ordenanza Municipal n.º 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.

86 *Ibíd.*

87 Ecuador Corte Constitucional, «Sentencia n.º 025-16-SIN-CC», en *Caso n.º 0047-14-IN*, 6 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>.

A modo 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.

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 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.⁸⁸

De lo expresado por Aguilar López, es necesario destacar la idea de que la presunción de inocencia a la vez que constituye una garantía procesal también es un derecho humano. En este sentido, el art. 417 de la CRE reconoce la aplicación directa de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos, y es menester recordar que Ecuador ha suscrito y ratificado la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también conocido como Pacto de San José.

Asimismo, en el orden constitucional ecuatoriano, la presunción de inocencia aparece en el art. 76.2, el cual señala que «se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se

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

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 de lo establecido en el encabezado del art. 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, Aguilar López señala 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.⁸⁹

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.

PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD

De acuerdo con la CRE, dentro del derecho a la defensa que asiste a todas las personas, se incluye *ex art. 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

⁸⁹ Aguilar López, *Presunción de inocencia*, 42.

que informan el Estado ecuatoriano, que constituye un Estado constitucional de derechos y justicia, la imparcialidad como garantía del derecho a la defensa, al tener 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 estos, a los sancionatorios en particular.

Dentro de las múltiples referencias establecidas en la carta magna sobre la transparencia, cabe destacar las siguientes: a) El deber de todos los ecuatorianos y ecuatorianas, establecido en el art. 83.17, de «participar en la vida política, cívica y comunitaria del país, de manera honesta y transparente»;⁹⁰ b) La transparencia como principio que rige la administración pública, según lo expresa el art. 227; y c) La transparencia como principio específico del régimen tributario como se desprende del art. 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 administración tributaria, 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)».⁹¹

90 Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 83, num. 17.

91 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>.

De acuerdo con el 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 respecto de los casos que debe resolver; en caso contrario evidenciaría una convicción ya formada, un prejuicio incompatible con el deber de imparcialidad.⁹²

Respecto al segundo elemento fundamental enunciado, Hernández Velásquez expone 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».⁹³

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».⁹⁴

Resulta pertinente destacar que el Código Orgánico Administrativo (COA), vigente desde 2016, consagró este principio en su art. 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 tal sentido, se considera que el principio de imparcialidad, en los términos establecidos en el COA, debe ser observado por la administración tributaria, 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,

92 *Ibíd.*

93 *Ibíd.*, 130.

94 *Ibíd.*, 131.

respeto, sin discriminación, con cortesía, consideración y ética por el personal de la administración tributaria».⁹⁵

Por otro lado, 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».⁹⁶ Sobre este aspecto el COA tuvo especial cuidado en separar la etapa de instrucción del procedimiento y la etapa de imponer la sanción.⁹⁷ Desde mi perspectiva, a este aspecto se lo debe tomar 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*, exige que la autoridad administrativa, encargada de iniciar e instruir el procedimiento sancionatorio, sea funcional y operativamente distinta de la autoridad interna responsable de dictar la resolución administrativa sancionatoria.

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».⁹⁸

95 Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, última modificación: 21 de noviembre de 2021, art. 30.1.

96 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 21.000», *Revista Ius et Praxis* 26, n.º 2 (2020): 280.

97 Ver art. 248 del COA: Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 31, Suplemento, 7 de julio de 2017, art. 248.

98 Enrique Bacigalupo Zapater, «Presunción de inocencia, “*in dubio pro reo*” y recurso de casación», *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 2, n.º 41 (1988): 365, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=46325>.

Por su parte, el autor español Francisco Tomás 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 absolucíon».⁹⁹

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 indubitante convicción de certeza de la culpabilidad, frente a la duda, debe absolverse al presunto infractor.

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 Ecuador resulta más amplio. En este sentido, de acuerdo al art. 76.5 de la carta fundamental:

En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción. 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)».¹⁰⁰ 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

99 Francisco Tomás y Valiente, «*In Dubio Pro Reo*», libre apreciación de la prueba y presunción de inocencia», *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 7, n.º 20 (1987): 17, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=79353>.

100 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>.

principio *pro homine* deberá entenderse que la norma sospechosa de restringir derechos, no deberá ser aplicada».¹⁰¹

Es importante destacar algo más sobre este principio. Así, los supuestos establecidos *ex art.* 76.5 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».

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.

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, se tuvo ocasión de referirse 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».¹⁰²

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».¹⁰³

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

101 *Ibíd.*, 13.

102 Ángel Torio López, «El concepto individual de culpabilidad», *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 2, n.º 38 (Madrid: Ministerio de Justicia / Boletín Oficial del Estado, 1985): 285, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=46268>.

103 *Ibíd.*

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.¹⁰⁴

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 algunos argumentos que fueron expuestos en el capítulo anterior sobre la línea de pensamiento que se ha propuesto desde las JLDT en lo que se refiere a este aspecto y que se resumen a continuación:

En las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), celebradas en Quito, Ecuador, en 1981, se recomendó adoptar como conclusión que: «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».¹⁰⁵

En las XIX JLDT, celebradas en la ciudad de Lisboa, Portugal, en 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».¹⁰⁶

Por su parte, Sáinz de Bujanda —citado por Láinez Olivares— considera que:

104 Carlos E. Weffé H., *Anotaciones sobre la defraudación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado* (Caracas: AVDT, 2011), 70-1, <https://mega.nz/file/zMVHxapB#WAV9nqbK9AZkvPRrgJO18yltHv2qZGmTU5YIHhOUVn8>.

105 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución 1981-Ecuador-Tema II: Infracciones tributarias y sus sanciones*, Quito, 1 de octubre de 1981, <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1981-ecuador-tema-ii/>.

106 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución 1998-Portugal-Tema 1: Criminalización de las infracciones tributarias*, Lisboa, 1 de enero de 1998, <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1998-portugal-tema-i/>.

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.¹⁰⁷

Se puede afirmar que existe una tendencia a admitir que para la determinación de responsabilidad en el caso de las infracciones, la administración tributaria 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.

107 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* 8, n.º 13 (2016): 125, <http://repositorio.utec.edu.sv:8080/jspui/bitstream/11298/1053/1/112981053.pdf>.

CAPÍTULO TERCERO

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO

Respecto a la clasificación de las infracciones tributarias, Giuliani Fonrouge señala 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 este, 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.¹⁰⁸

De la idea precedente, resulta pertinente enfatizar lo siguiente: el derecho positivo de cada país influye de manera significativa en las concepciones, nociones, definiciones, delimitaciones y metodologías de análisis que 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.

108 Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 583.

Antes de continuar es importante advertir que, a diferencia de lo apuntado por el autor argentino, para efectos del presente estudio, 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.

Ahora bien, 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».¹⁰⁹ 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 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 art. 315 del COT, ya no figura el delito de defraudación tributaria.

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, y se considera la decisión adoptada por el legislador ecuatoriano a partir de la entrada en vigencia del COIP en 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 reservada para el COIP y aquellos ilícitos que pueden ser sancionados con otras penas, que pueden ser impuestas por la administración tributaria, quedan acotados dentro del ámbito de la infracción tributaria y, por tanto, estiman 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

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

reglamentarias. Conforme se ha expuesto, no estará comprendida dentro de la noción de infracciones tributarias el delito tributario.

Por otro lado, de acuerdo al COT, constituyen contravenciones «las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales»,¹¹⁰ constantes en el propio Código y en otras leyes, y las faltas reglamentarias son «las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general».¹¹¹ Más adelante se analizará cada una de las figuras señaladas.

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

EL DELITO TRIBUTARIO

Para efectos de la presente investigación, se reserva 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 administración tributaria y que pueden comportar: a) el incumplimiento de obligaciones de carácter material, sustantivas o sustanciales, esto es, obligaciones relacionadas con la obligación de pagar el tributo; o b) el incumplimiento de deberes formales o de colaboración que 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,

110 Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, última modificación: 21 de noviembre de 2021, art. 315.

111 *Ibíd.*

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.

Con la entrada en vigencia del COIP en 2014, el delito de defraudación tributaria se tipificó en el referido instrumento legal, con lo cual su regulación como delito fue excluido del COT. No obstante, consideramos que 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 cual —no sin razón— se diferencia y distingue de forma especial su tratamiento conceptual en relación con otros delitos económicos.

Por lo tanto corresponde tratar, aunque sea de manera sucinta, los elementos y la estructura del delito tributario, y considerar que todos los delitos comportan una acción: típica, antijurídica y culpable. A continuación se verá a qué se refiere cada uno de los elementos mencionados, sin abordar en profundidad en el estudio de cada uno de ellos, 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.

Respecto a la acción esta debe ser entendida «en sentido amplio, como voluntad exteriorizada, que comprende tanto un actuar positivo (acción), como negativo (omisión)».¹¹² Así, por ejemplo, la realización

112 Barrera Crespo, *El delito tributario: Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*, 29.

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 art.* 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 se ha referido anteriormente, se recordará brevemente, citando a Weffé, 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».¹¹³

Como se puede apreciar, la explicación de la tipicidad que nos ofrece Weffé contiene a la acción en los términos definidos en sentido amplio por Boris Barrera Crespo. Lógicamente, la acción como comportamiento (positivo = hacer; negativo = omisión) tiene que estar tipificada, esto es, descrita en la norma jurídica, como afirma justamente Barrera Crespo al referirse a este elemento «con todos los elementos que le constituyen, en el tipo penal en forma inequívoca».¹¹⁴ Sin embargo, es de interés destacar, de las ideas expresadas por Weffé, que existen circunstancias que pueden excluir la punibilidad del hecho, al atender a: a) la ausencia de acción respecto al hecho típico; b) las causas de justificación con respecto a la antijuridicidad entendida teleológicamente; y c) las causas de inculpabilidad.

De manera que la adecuada comprensión de cada elemento no solo 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.

113 Carlos E. Weffé 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*, n.º 85 (1999): 40-1, <https://mega.nz/file/nMUBUQhY#zQgx9ed1Vpvh9XCbC8BvNxWnHiMi2KAq-zt2-Xy20WU>.

114 Barrera Crespo, *El delito tributario: Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*, 32.

Por su parte, sobre la *antijuridicidad*, Boris Barrera Crespo señala que el término expresa «la contradicción entre la acción realizada y las exigencias del ordenamiento jurídico». ¹¹⁵ Para cerrar sobre el aspecto de la antijuridicidad, es 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 para todo el ámbito del derecho [...] Las causas de justificación en cuanto concreción de las normas permisivas, si bien eliminan la antijuridicidad penal, pueden dejar subsistente según el caso una ilicitud en otro ámbito del derecho. ¹¹⁶

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. ¹¹⁷

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 administración tributaria 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. ¹¹⁸

Recapitulando y siguiendo a Boris Barrera Crespo, se tiene que frente a un «hecho típico y antijurídico, el agente será considerado

115 *Ibíd.*, 35.

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

117 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*, n.º 95 (2002): 114, https://mega.nz/file/WENSgI6C#H2qB-a1_TeE-RZj3fQRBpW-TAhSMNdGc7W4GsHMh3bY.

118 *Ibíd.*

culpable solo si reúne determinadas condiciones: 1. Capacidad de culpabilidad; 2. Conocimiento de la antijuridicidad del hecho cometido; 3. Exigibilidad de un comportamiento distinto».¹¹⁹

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. Se cierra este acápite con una magistral síntesis de Boris Barrera Crespo, 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».¹²⁰

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, el enfoque de uso más generalizado relacionado con la aplicación de las contravenciones es el que tiene que ver 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 comprende la obligación de pago del tributo. A título de ejemplo, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias 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.¹²¹

119 Barrera Crespo, *El delito tributario : Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*, 37.

120 *Ibíd.*, 31.

121 Ver artículo: Banco Interamericano de Desarrollo, Cooperación Alemana y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana* (Ciudad de Panamá: BID/GIZ/ZIAT, 2015), art. 174.

En Ecuador, el art. 96 del COT establece de manera general un conjunto de deberes formales, pero resulta necesario destacar que otras leyes o instrumentos legales también establecen o pueden establecerlos. 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 art. 349 que «se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1500 dólares de los Estados Unidos, 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 art. 329* que estas se «impondrán de acuerdo con las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias». Como se verá más adelante, existe un problema importante en la determinación de la cuantía tanto de las contravenciones como de las faltas reglamentarias, supuesto que se analizará en el siguiente capítulo, al tratar sobre la proporcionalidad de las infracciones.

Al retomar 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»,¹²² para que se configure la 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 derecho punitivo, además de constituir un enfoque que transita en sentido contrario al que propugna un sector mayoritario de la doctrina. Sobre este aspecto se profundiza al examinar sobre la responsabilidad objetiva.

Sobre 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 art. 321

122 Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, última modificación: 21 de noviembre de 2021, art. 316.

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 solo 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 art. 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 estos, 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.

Por otro lado, respecto al modo de extinción de la contravención, esta puede extinguirse por la muerte del infractor y por prescripción.

En cuanto a la prescripción hay que distinguir entre: a) [la] prescripción de la acción y b) la prescripción de las penas pecuniarias (multas). En el primer supuesto, se trata del tiempo que tiene la administración tributaria para perseguir al infractor e imponer la sanción que, de acuerdo al art. 340 del COT, es de tres años contados desde que se cometió la contravención.

En el segundo caso, según señala el art. 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 cinco 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. Además de que también existe la posibilidad de que la sanción pecuniaria pueda extinguirse por la vía de la compensación o de la confusión, que conforman medios de extinción de la obligación tributaria previstos en el COT.

LAS FALTAS REGLAMENTARIAS

El art. 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 art. 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: 1. 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.); 2. De orden cuantitativo, ya que a las contravenciones pueden aplicarse multas cuyo valor no resulte menor a 30 dólares ni mayor a 1500 dólares estadounidenses, y a las faltas reglamentarias pueden aplicarse multas cuyo valor no resulte menor a 30 dólares ni mayor a 1000 dólares estadounidenses.

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 conduce a afirmar que realmente no es útil esta distinción, de modo que las contravenciones y las faltas reglamentarias 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.

LA RESPONSABILIDAD SUBJETIVA EN EL DELITO TRIBUTARIO

Antes de ser modificado por el COIP, el COT establecía en el art. 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 qué es la culpa?

Al partir de una definición de derecho positivo, incluida en los arts. 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.¹²³

El dolo y la culpa constituyen institutos jurídicos que cuentan con un acusado desarrollo dentro de la dogmática jurídico-penal. No nos corresponde, como se previno al inicio del 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.

123 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>.

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, de la misma forma se puede afirmar 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 plantea los aspectos de la acción humana que tienen que ver con el grado de conciencia 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 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 expuesto 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 plantean desde distintos ángulos solo esta parte del derecho penal. Lo que importa destacar es que, debido a la importancia de este principio dentro de 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 en atención —claro está— a las disposiciones de orden legal contenidas en el COT, sino a partir de la configuración del *ius puniendi* establecido en la CRE. Esta interrogante se resuelve en el siguiente apartado.

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»,¹²⁴ la verificación de este elemento no se requiere respecto de las infracciones tributarias. En tal sentido, Mogrovejo afirma que «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».¹²⁵

El autor ecuatoriano parte su afirmación de lo que establece el ordenamiento jurídico positivo tributario, ya que el COT *ex art.* 316 dispone 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 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?

Por ello, se considera que los términos en que está consagrada la presunción de inocencia en el art. 76.2 constitucional permite sostener que, con relación al régimen de infracciones tributarias, aun cuando se trate

124 Mogrovejo, «Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador», 26.

125 *Ibíd.*

de contravenciones y faltas reglamentarias, debe proscribirse la responsabilidad meramente objetiva, pues la presunción de inocencia exige y demanda ineludiblemente analizar, incluso 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: 1. Si no se configura este mínimo de culpabilidad, no se configura la infracción; y 2. Deben admitirse las eximentes de responsabilidad reconocidas expresamente en el COA, entre las cuales figuran: el caso fortuito y la fuerza mayor.

El eje de nuestro argumento es el siguiente, el art. 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 administración tributaria 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 si se tiene en cuenta que, desde 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 administración tributaria 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? Así pues, 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 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 este 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, y al utilizar las palabras del autor peruano Baca Oneto, quien manifiesta 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.¹²⁶

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».¹²⁷

En este sentido, 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».¹²⁸

Efectivamente, los deberes formales orbitan en torno a la relación jurídico-tributaria que surge entre el sujeto pasivo y la administración tributaria 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

126 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://doi.org/10.18601/21452946.n21.13>.

127 Serviliano Abache Carvajal, «El procedimiento de verificación de declaraciones y cumplimiento de deberes formales», en *Manual venezolano de derecho tributario*, coord. Jesús Sol Gil et al., t. 1 (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario —AVDT—, 2013), 584.

128 Maryan Karinna Durán Ramírez, «Relación jurídica tributaria y obligación tributaria», en *Manual venezolano de derecho tributario*, coord. Jesús Sol Gil et al., t. 1 (Caracas: AVDT, 2013), 286.

contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás Leyes de la República». ¹²⁹ 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.

De esta manera, 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 que los ilícitos formales consisten en «tipos de incumplimiento [...], 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». ¹³⁰

Como se vio al examinar la definición de contravenciones y faltas reglamentarias, con frecuencia, en un determinado hará 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; de allí que la autora Durán Ramírez, en el párrafo precedente, utilice la expresión «normas incompletas».

Visto así, se tiene 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, y se recuerda que oscila entre los 30 dólares como mínimo y 1000 o 1500 dólares estadounidenses como máximo, según se trate de faltas reglamentarias o contravenciones. Ahora, se puede entrar al último capítulo de este estudio.

129 Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, última modificación: 21 de noviembre de 2021, art. 9, núm. 5.

130 Maryan Karinna Durán Ramírez, «Los ilícitos tributarios en el Código Orgánico Tributario», en *Manual venezolano de derecho Tributario*, coord. Jesús Sol Gil et al., t. 1 (Caracas: AVDT, 2013), 947-8.

CAPÍTULO CUARTO

CONSECUENCIAS DE LA CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS LÍMITES DEL *IUS PUNIENDI* SOBRE EL RÉGIMEN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Las secciones anteriores han permitido construir las bases para estudiar 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 otras situaciones 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), o de los procesos judiciales (jueces), pero se rescata y destaca que, para la aplicación del poder punitivo, siempre se debe tener en cuenta primero los postulados de orden constitucional y, solo 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*.

LIMITACIONES DE LA FACULTAD NORMATIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA ESTABLECER CRITERIOS DE PROPORCIONALIDAD MEDIANTE ACTOS DE RANGO SUBLEGAL

La administración tributaria nacional 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—».¹³¹ 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.¹³²

Por otra parte, tanto el COT en su art. 7,¹³³ como en la ley de creación del Servicio de Rentas Internas (SRI) en su art. 8, se establece la facultad que tiene el director del SRI para expedir «resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para

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

132 *Ibíd.*, 63.

133 Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, última modificación: 21 de noviembre de 2021, «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 [...]».

la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración».¹³⁴

Se tiene también la interrogante de si las administraciones tributarias de los Gobierno Autónomo Descentralizado (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».¹³⁵ 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 administración tributaria nacional, 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».¹³⁶

En efecto, el primer párrafo del art. 492 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) expresa con meridiana claridad que «las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos». Esta norma debe leerse en concordancia con el art. 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.

134 Ecuador *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*, Registro Oficial 206, 2 de diciembre de 1997, art. 8.

135 César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho tributario municipal ecuatoriano: Fundamentos y práctica* (Quito: UASB-E / CEN, 2014), 31, <http://hdl.handle.net/10644/7199>.

136 *Ibíd.*, 34.

Con las consideraciones formuladas hasta este punto, se apunta que, como consecuencia insoslayable de la configuración constitucional de los límites del *ius puniendi*, 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»,¹³⁷ 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». Proaño Zúñiga explica 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».¹³⁸

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

En efecto, los actos de rango sublegal no son elementos apropiados para establecer los criterios de proporcionalidad porque tiene que hacerlo la ley, y, considerando que los GAD también se encuentran facultados para ejercer la facultad sancionadora, el instrumento legal que 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 Asamblea Nacional establecer «la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza», como expresa el art. 76.6 de la CRE. De manera que, ante la omisión acusada del legislador por no haber implantado una regulación sobre este aspecto, si bien es cierto que el SRI a través

137 Ecuador, *Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias*, Registro Oficial 553, Suplemento, 11 de octubre de 2011, modificada según Resolución del SRI n.º 616, Registro Oficial 322, Suplemento, 29 de agosto de 2014.

138 Proaño Zúñiga, «Derechos y garantías de los contribuyentes», 62.

del instructivo identificado buscó fijar con cierta objetividad elementos 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.

De manera que, siendo congruentes con lo expuesto en el capítulo primero, 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.

Así, pues, hay que reconocer 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 (Asamblea Nacional), no autoriza que lo haga la administración mediante un acto de rango sublegal, toda vez que se trata de una materia que, a la luz de los arts. 76.3, 76.6 y 132.2 de la CRE, se encuentra reservada 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. Así, 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? Así pues, 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, se adhiere a las voces, como la de Proaño Zúñiga, que se vienen pronunciando sobre la situación descrita en este acápite y que acusan su incompatibilidad con los principios constitucionales que erigen límites al poder punitivo del Estado. Como corolario, se concluye que ningún ni la administración tributaria nacional ni los GAD, al amparo de la facultad normativa que les reconoce el ordenamiento jurídico, pueden establecer criterios de proporcionalidad.

LIMITACIONES DE LOS GOBIERNOS SECCIONALES RESPECTO A LA CREACIÓN DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Lo que llamaremos *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 el quiebre del principio de reserva de ley».¹³⁹

El mencionado autor, al adoptar su postura sobre este particular, considera con fundamento en el art. 76.3 de la CRE que sería contrario «[...] establecer sanciones de impuestos, tasas y contribuciones especiales mediante la expedición de ordenanzas, sean provinciales, municipales o metropolitanas».¹⁴⁰

Esta conclusión, a la cual nos adherimos, no es sino consecuencia de la configuración constitucional del *ius puniendi*, por lo que resulta necesario recordar los términos en que hemos planteado el problema,

139 Mogrovejo, «Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador», 36.

140 *Ibid.*

pues ello permitirá esclarecer las razones por las cuales compartimos la posición de Mogrovejo.

En el capítulo primero se examinó si la facultad sancionadora de la administración tributaria 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, y al considerar 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 administración tributaria 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 solo podrían los gobiernos seccionales establecer y tipificar, infracciones y sanciones, en la medida en que la propia Constitución lo permita.

Anteriormente, se expusieron los motivos por los cuales se considera que no es posible incluir el régimen de infracciones tributarias en 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 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 Asamblea Nacional.

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 este problema del poder punitivo a favor de los gobiernos seccionales en el capítulo de la descentralización fiscal o autonomía fiscal. Montaño 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.¹⁴¹

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 Asamblea Nacional en el art. 132.2 de la Constitución para «tipificar infracciones y establecer las 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

141 César Montaño Galarza, «Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador: Bases teóricas y tensiones jurídicas», *Foro: Revista de Derecho*, n.º 20 (2013): 59-60, <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/426>.

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 administración tributaria 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.

Por otro lado, 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 lleva a plantearse 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 unitario que rige en Ecuador. Prélot dice, citado por Juan Ferrando Badia, que «cuando un Estado posee solo un centro de impulsión política y un conjunto único de instituciones de gobierno, constituye un Estado simple o unitario».¹⁴² No obstante, responder esta interrogante excedería con creces el ámbito de esta investigación.

Finalmente, preciso aclarar que mi posición respecto a que los gobiernos seccionales no pueden establecer infracciones ni sanciones (postura que comparto con Mogrovejo), se fundamenta en la configuración constitucional del poder punitivo del Estado que perfila, desde el año 2008, la Constitución vigente. No niego que los gobiernos seccionales

142 Juan Ferrando Badia, «El Estado unitario», *Revista de Estudios Políticos*, n.º 195-6 (1974): 17, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1705426>.

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.

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. La autora ecuatoriana sostiene 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».¹⁴³ 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».¹⁴⁴

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:

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

143 Eddy De la Guerra Zúñiga, «Situación actual del régimen tributario ecuatoriano: Diez años de reformas» (Quito: UASB-E, 2019), 17.

144 *Ibíd.*, 22.

evasión, como consecuencia tanto de la dispersión normativa, como de la falta de coordinación entre administraciones tributarias.¹⁴⁵

Las consideraciones que acusa De la Guerra respecto al esquema tributario que hay 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 se asiste 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 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 administración tributaria nacional 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: 1. Falta de declaración; 2. No proporcionar al SRI información requerida; 3. 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.

Este conjunto de circunstancias enunciadas no hace sino poner de manifiesto que existe una necesidad «urgente» —aunque no se atienda

145 *Ibíd.*, 24.

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 estudio, 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 administración tributaria 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 GAD algunas alternativas de solución para abordar el problema de la proporcionalidad en la imposición de la sanción, y ninguna de ellas sería 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, al adoptar 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 contemplan 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 suelen considerarse con capacidad económica, recibirían una sanción mayor que el resto de contribuyentes frente a idénticos supuestos de infracción.

Por último, algunos GAD 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 cincuenta 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 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 cincuenta contribuyentes identificados por la presunta comisión de la contravención que consiste en el incumplimiento del deber formal señalado.

El art. 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 1500 dólares de los Estados Unidos, sin perjuicio de las demás sanciones».

Por su parte, el art. 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 art. 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 sobre 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, situación que raya en la arbitrariedad.

En esta línea de argumentación, hay que agregar que no existen en el COT criterios razonables para establecer la proporcionalidad de la sanción. Este motivo conduce a afirmar que 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 solo 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, según lo expuesto en el capítulo segundo de esta investigación, que la proporcionalidad constituye un límite material del *ius puniendi*. Merece la pena recordar lo que afirma 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.¹⁴⁶

146 Mata Coto, «El principio de tipicidad», 132.

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»,¹⁴⁷ para señalar que la primera proyección del principio aparece o (se agrega) 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 art. 76.7.l*. 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 indicando que la administración o, peor aún, cada autoridad administrativa, cada vez que sustancia el procedimiento administrativo sancionatorio en un caso concreto, es quien establece el criterio de proporcionalidad.

Además, 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 (valor que alcanzar en el año 2024 la cantidad de USD 460,00), lo cual demanda indefectiblemente al legislador el establecimiento de criterios claros sobre esta materia, pues si solamente se tiene como referencia lo estatuido en el art. 329 del COT que, para el «Cómputo de las sanciones pecuniarias», señala: «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, 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.

147 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>.

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 administración tributaria 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 según nuestro criterio) 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 ILADT ha sugerido mantener la codificación de la materia tributaria, que incluye lo atinente al ámbito sancionador. En efecto, la resolución adoptada en las XX JLDT, celebradas en Salvador Bahía, Brasil, en 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;¹⁴⁸

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 obstante, al admitir que existen algunos aspectos que el autor de esta investigación no comparte, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (MCTCIAT) del año 2015 contiene una propuesta interesante que podría calzar muy bien en el COT.

148 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resolución 2000-Brasil-Tema II: Codificación en América Latina-2000*, Salvador, Bahía, Brasil, 2000, <https://iladt.org/resolucion/resolucion-2000-brasil-tema-ii/>, énfasis añadido.

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, 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. Asimismo, 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 administración tributaria de cualquier nivel de gobierno, por lo que el diseño normativo debe construirse no solo pensando en la administración tributaria nacional 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».¹⁴⁹

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

De igual manera, una reforma debería considerar reemplazar la denominada *responsabilidad objetiva*, por la *responsabilidad subjetiva*. Como

149 Banco Interamericano de Desarrollo, Cooperación Alemana y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Modelo de Código Tributario del CIAT*, art 170.

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.¹⁵⁰

En lo que atañe a la proporcionalidad propiamente, el MCTCIAT contiene tanto a) un artículo que establece reglas de determinación para la graduación de sanciones como b) 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.¹⁵¹

A continuación, por su pertinencia y por representar una solución razonable que podría constituir cuando menos una alternativa a considerar, se cita seguidamente el contenido del art. 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, el Modelo del CIAT expresa lo siguiente:

150 *Ibíd.*, 150.

151 *Ibíd.*, 165.

Art. 166. Graduación de las sanciones: reglas de determinación.

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.¹⁵²

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 qué 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

152 *Ibíd.*, 164.

se aplica al extremo mínimo. Si la sanción está estructurada con un porcentaje o monto fijo, el incremento se aplica sobre estos.¹⁵³

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 nuestro 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 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, señalo 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 asidero en la carta magna.

153 *Ibíd.*

APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA NORMA SANCIONATORIA MÁS BENIGNA O MENOS RIGUROSA

En derecho se puede afirmar que la irretroactividad es la regla y la reactividad 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 art. 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 segundo, se hizo mención a la «Sentencia de la Corte Constitucional n.º 025-16-SIN-CC» del 6 de abril de 2016 que resolvió una acción pública de inconstitucionalidad presentada en contra de unos artículos contenidos en la Ordenanza Metropolitana n.º 247 (del 11 de enero de 2008) y Ordenanza Metropolitana n.º 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, esta 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, y declara en consecuencia la inconstitucionalidad «por el fondo del artículo 1473 (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».¹⁵⁴

Una de las normas que fue declarada inconstitucional, a saber, el art. 1473 (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.¹⁵⁵

154 Ecuador Corte Constitucional, «Sentencia n.º 025-16-SIN-CC», en *Caso n.º 0047-14-IN*, 6 de abril de 2016, 16.

155 *Ibíd.*, 3.

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 2016, la remuneración básica unificada se encontraba determinada en 366 dólares estadounidenses, de manera que ambos sujetos fueron sancionados con el valor total de 1098 dólares estadounidenses, producto de multiplicar por 3 la RBU de 366 dólares estadounidenses.

Aquí presentamos la esencia 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 doce 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 doce meses, con lo que cada cuota queda en 91,5 dólares estadounidenses. 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.

En cambio, el segundo sujeto alcanza a beneficiarse en el sentido de que no estaría ya obligado al pago del saldo pendiente, 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: 1. Archivar los

procedimientos administrativos sancionatorios iniciados para sancionar la conducta tipificada como infracción antes de que la norma fuera declarada inconstitucional; y 2. 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 en respuesta 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, puesto que 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 aceptando 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 de 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.

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.¹⁵⁶

Esta presunción, que como bien apunta Lares Martínez, constituye una presunción *juris 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

156 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://es.scribd.com/document/475532563/HOMENAJE-A-JOSE-ANDRES-OCTAVIO>.

declaración jurídica de la autoridad competente, ya fuera de contenido anulatorio, revocatorio, derogatorio, interruptivo de la eficacia».¹⁵⁷

La presunción de legitimidad se encuentra expresamente prevista en el art. 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».¹⁵⁸

El art. 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».¹⁵⁹ Por su parte, el art. 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».¹⁶⁰

Esta presunción de legitimidad permite explicar a) 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 b) el carácter no suspensivo de la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales,¹⁶¹ 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

157 *Ibíd.*, 345-6.

158 Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, última modificación: 21 de noviembre de 2021, art. 82.

159 *Ibíd.*, art. 83.

160 *Ibíd.*, art. 84.

161 Ruan Santos, «El mito de la presunción de legitimidad», 346.

ejecutorio, es decir, la Administración puede ejecutarlo por sí misma sin necesidad de acudir a la justicia.¹⁶²

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 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.¹⁶³

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»,¹⁶⁴ lo que revierte 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 art. 311 del Código Orgánico General de Procesos, vino a mitigar los efectos de esta presunción dentro del debate judicial, recuperando el equilibrio procesal de las partes, al establecer que «respecto

162 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>.

163 Ruan Santos, «El mito de la presunción de legitimidad», 345.

164 *Ibid.*, 347.

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».¹⁶⁵

En lo que atañe al objeto de este 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.

En esta investigación se ha explicado el porqué se considera que la responsabilidad objetiva resulta incompatible con la Constitución. Pero, a más de eso, es evidente que la presunción de inocencia se impone frente a la presunción de legitimidad, no solo 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 solo que a la persona se le presuma inocente, sino que se le trate como tal.

Como corolario de este principio, se tiene que la administración tributaria no debería iniciar procedimientos administrativos sancionatorios sin contar con pruebas (no con meros indicios) de que el contribuyente presuntamente ha incurrido en una infracción.

Por otra parte, la administración tributaria 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 administración tributaria que consiste en iniciar procedimientos

165 Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial 506, Suplemento, 22 de mayo de 2015: «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».

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, vamos a suponer que en el curso del procedimiento administrativo sancionatorio el contribuyente, en la oportunidad procesal correspondiente, simplemente no aporta medios probatorios. Si la administración tributaria 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 solo 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 administración tributaria 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. Asimismo, 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, aun 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 situación jurídica incompatible con la Constitución.

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 aquellos que presenta mayores dificultades, especialmente para la autoridad a quien corresponde su aplicación. Veamos.

Los arts. 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 art. 426, 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 art. 429 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 la 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 art. 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 art. 76 de la CRE, que se refiere 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 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 arts. 11.3 y 11.5 de la CRE, en concordancia con el art. 426 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 art. 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 art. 100 de la LRTI que se devela 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 art. 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 art. 89 del COT,¹⁶⁶ 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 art. 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

166 Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, última modificación: 21 de noviembre de 2021, art. 89 (2.º 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».

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 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 art. 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 este 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 460 dólares estadounidenses. 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 2760 dólares estadounidenses; 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 115 000 dólares estadounidenses.

Al hacer 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 115 000 dólares estadounidenses (al valor de la RBU vigente en 2024).

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 administración tributaria y contribuyente, cuando se trata de poder tributario, donde el contribuyente quiere pagar menos y la administración tributaria 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 art. 106 de la LRTI, y regresando nuestras consideraciones sobre el principio de favor, la gran reflexión con la que vamos a cerrar esta 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 art. 106 de la LRTI, solución aplicable con fundamento en los arts. 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 115 000 dólares (límite máximo) un deber formal de esa naturaleza, independientemente del sujeto que se trate? Invito a cada lector a sacar sus propias conclusiones sobre este aspecto específico.

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 art. 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 acoge 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 solo 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 diversos aspectos tratados en este estudio, 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 administración tributaria 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 administración tributaria, 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 solo 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 administración tributaria el ejercicio de su facultad sancionadora, reduciendo los riesgos de perder ante la impugnaciones de los contribuyentes, y posibilitaría 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 GAD 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

administración tributaria 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. El autor de esta investigación considera 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

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*.

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.

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.

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, que plantee los principios comunes que informan ambas categorías y que promueva, desde la academia, las reflexiones necesarias para 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 venezolano de derecho tributario*, coordinado por Jesús Sol Gil, Leonardo Palacios Márquez, Elvira Dupouy Mendoza y Juan Carlos Fermín, t. 1, 579-90. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), 2013.
- Aguilar López, Miguel Ángel. *Presunción de inocencia, derecho humano en el sistema penal acusatorio: Apéndice de jurisprudencia relacionada*. Ciudad de México: 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: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E) / Corporación Editora Nacional (CEN), 2013. <http://hdl.handle.net/10644/3831>.
- Anzola, Oswaldo. «La Naturaleza jurídica del ilícito tributario». *Revista de Derecho Público*, n.º 63-64 (1995): 61-77. <https://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2017/01/1995-REVISTA-63-64.pdf>.
- 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://doi.org/10.18601/21452946.n21.13>.
- Bacigalupo Zapater, Enrique. «Presunción de inocencia, “*in dubio pro reo*” y recurso de casación». *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 2, n.º 41 (1988): 365-86. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=46325>.
- Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Cooperación Técnica Alemana y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá: BID / GIZ / ZIAT, 2015.
- Barrera Crespo, Boris. *El delito tributario: Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*. Quito: UASB-E / Abya-Yala / CEN, 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>.
- 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>.

- Caicedo Gallardo, Hernán Javier. «El principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción en materia tributaria en el caso particular de las contravenciones». Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2017. <http://hdl.handle.net/10644/5562>.
- 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>.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy. «Situación actual del régimen tributario ecuatoriano: Diez años de reformas». Quito: UASB-E, 2019.
- Durán Martínez, Augusto. «La presunción de legitimidad del acto administrativo: Un mito innecesario y pernicioso». *Revista de Derecho*, n.º 2 (2007): 119-51. <https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/848>.
- Durán Ramírez, Maryan Karinna. «Los ilícitos tributarios en el Código Orgánico Tributario». En *Manual venezolano de derecho tributario*, coordinado por Jesús Sol Gil, Leonardo Palacios Márquez, Elvira Dupouy Mendoza y Juan Carlos Fermín, t. 1, 942-57. Caracas: AVDT, 2013.
- . «Relación jurídica tributaria y obligación tributaria». En *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, coordinado por Jesús Sol Gil, Leonardo Palacios Márquez, Elvira Dupouy Mendoza y Juan Carlos Fermín, t. 1, 277-89. Caracas: AVDT, 2013.
- 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>.
- 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 Depalma, 2004.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa. *Reforma tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario*, 2.ª ed. Washington, DC: Unión Panamericana / 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». *IUS: Revista de Investigación de la Facultad de Derecho* 1, n.º 2 (2019): 45-55. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7261903>.
- Guastini, Riccardo. «La Constitución como límite a la actividad legislativa». *Derechos y Libertades: Revista del Instituto Bartolomé de las Casas* 5, 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 1970-Uruguay-Tema I: Modelo de Código Tributario para América Latina*. Punta del Este, Uruguay. 1970. <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1970-uruguay-tema-i/>.
- . *Resolución 1981-Ecuador-Tema II: Infracciones tributarias y sus sanciones*. Quito. 1 de octubre de 1981. <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1981-ecuador-tema-ii/>.
- . *Resolución 1998-Portugal-Tema I: Criminalización de las infracciones tributarias*. Lisboa. 1 de enero de 1998. <https://iladt.org/resolucion/resolucion-1998-portugal-tema-i/>.
- . *Resolución 2000-Brasil-Tema II: Codificación en América Latina-2000*. Salvador, Bahía, Brasil. 2000. <https://iladt.org/resolucion/resolucion-2000-brasil-tema-ii/>.
- Láinez 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* 8, 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>.
- Mogrovejo, Juan Carlos. *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Quito: UASB-E / Abya-Yala / CEN, 2010. <https://repositorio.uasb.edu.ec/>

- bitstream/10644/2104/1/SM97-Mogrovejo-El%20poder%20tributario%20municipal.pdf.
- . «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>.
- 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>.
- Montaño Galarza, César, y Juan Carlos Mogrovejo. *Derecho tributario municipal ecuatoriano: Fundamentos y práctica*. Quito: UASB-E / CEN, 2014. <http://hdl.handle.net/10644/7199>.
- Moreno de Rivas, Aurora. «La infracción tributaria». En José Andrés Octavio, Leonardo Palacios, Evelyn Marrero, Aurora Moreno de Rivas, César Hernández, Ilse van der Velde y Ruth Nohemi Rojas, *Comentarios al Código Orgánico Tributario 1994*, 93-124. Caracas: AVDT, 1995.
- Pérez Valencia, Maritza Tatiana. *El derecho tributario penal ecuatoriano: El ilícito tributario y su sanción*. Quito: UASB-E / Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP), 2021.
- Plazas Vega, Mauricio. «Potestad, competencia y función tributarias: Una apreciación crítica sobre la dinámica de los tributos», 175-92. En *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra, 2003.
- Pozo Enríquez, Charles Yul. «El régimen sancionatorio en materia tributaria en el Ecuador y la reserva de ley». Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2016.
- 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*, número 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://es.scribd.com/document/475532563/HOMENAJE-A-JOSE-ANDRES-OCTAVIO>.
- Sayagués Laso, Enrique. *Tratado de derecho administrativo*, 8.ª ed. Montevideo: 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». *Erga Omnes: Revista Jurídica de la Sindicatura Municipal de Chacao*, 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.
- Tomás y Valiente, Francisco. «“*In Dubio Pro Reo*”», libre apreciación de la prueba y presunción de inocencia». *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 7, n.º 20 (1987): 9-34. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=79353>.
- Torio López, Ángel. «El concepto individual de culpabilidad». *Anuario de derecho penal y ciencias penales* 2, n.º 38: 285-301, 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*. Quito: CEP, 2014.
- Villablanca Cerda, Lusitania. «Garantía de imparcialidad en la Comisión para el Mercado Financiero, a propósito del procedimiento administrativo sancionador consagrado en la Ley n.º 21.000». *Revista Ius et Praxis* 26, n.º 2 (2020): 274-95.
- Villegas, Héctor Belisario. *Manual de finanzas públicas: La economía jurídicamente regulada del sector público en el mundo globalizado*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000.
- Weffe H., Carlos E. *Anotaciones sobre la defraudación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado*. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2011. <https://mega.nz/file/zMVHxapB#WAV9nqbK9AZkvPRrgJO18yIhV2qZGmTU5YIHHOUVn8>.
- . «Breves anotaciones sobre la parte general del derecho penal tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001». *Revista de Derecho Tributario*, n.º 95 (2002): 101-45. https://mega.nz/file/WENSgI6C#H2qB-a1_TeE-RZj3fQRBpW-TAhSMNdGc7W4GsHMh3bY.
- . «El poder sancionador tributario de los municipios en Venezuela». En *Temas sobre tributación municipal en Venezuela*, coordinado por Jesús Sol

- Gil, 463-559. Caracas: AVDT, 2005. <https://mega.nz/file/2dMRgA7S#hGHZNRfYXBSZFPTZg6fhlwQitS7wkIQU7ou8GygPyC4>.
- «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*, n.º 85 (1999): 23-53. <https://mega.nz/file/nMUBUQhY#zQgx9ed1Vpvh9XCbC8BvNxWnHiMi2KAq-zt2-Xy20WU>.
 - «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://mega.nz/file/vUk2kQxZ#RslIT7mz7qZuyC9EJ20-_Ns8-KTy4L5SIU1btal74cXw.
 - «Naturaleza jurídica del ilícito tributario». *Revista de Derecho Tributario*, n.º 79 (1998): 75-87. https://mega.nz/file/SllXjYwT#gQ_I5E485aW1mrjWb6YnCbZ0IqHv3Kw7o6KfkDFMYv1g.

FUENTES JURÍDICAS

Sentencias nacionales

- Ecuador Corte Constitucional. «Sentencia n.º 045-15-SEP-CC». En *Caso n.º 1055-11-EP*. 25 de febrero de 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 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 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 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/e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUnLCB1dW1kOidIMzFkMzgzZC05ZGUxLTRkOTQtODk2MC0xZDc1M2VmZDgxM2UucGRmJ30=.

Códigos y leyes

- *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 Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005. Última modificación: 21 de noviembre de 2021.
- *Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias*. Registro Oficial 553, Suplemento, 11 de octubre de 2011. Modificada según Resolución del SRI n.º 616, Registro Oficial 322, Suplemento, 29 de agosto de 2014.
- *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*. Registro Oficial 206, 2 de diciembre de 1997.
- *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004. Última modificación: 21 de noviembre de 2021.

Constitución

Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

ÚLTIMOS TÍTULOS DE LA SERIE MAGÍSTER

381	Dalisetth Rojas-Rendón, <i>Emigración venezolana ante la crisis humanitaria, política y social</i>
382	Daniel Pabón, <i>Estudio histórico y espacial del uso del suelo en la microcuenca del río Tabacay</i>
383	Alexandra Guerrón Montero, <i>Masculinidades y violencia de género</i>
384	Vanessa Bósquez Salas, <i>Envejecer con derechos: La participación social de los adultos mayores</i>
385	Hugo Navarro Villacís, <i>La selección y revisión de sentencias en Ecuador desde el derecho comparado</i>
386	Santiago Tarapués, <i>El COVID-19 en adultos mayores en Ecuador: Enfoque securitista y neohigienista</i>
387	Florencia Sobrero, <i>Femingas, una herramienta (de)construcción feminista: Tres experiencias en Quito</i>
388	Edwin Herrera A., «Aquí no somos así», primera generación de trabajadores floristas colombianos
389	Alexandra Ledezma, <i>Formación en litigio estructural en Ecuador: Avances y desafíos</i>
390	Lina Noboa, <i>Turismo neoliberal globalizado: ¿Existen otras alternativas desde lo comunitario?</i>
391	Daniela Acosta Rodríguez, <i>Desvelando realidades: Estudio del autismo en la ciudad de El Coca</i>
392	Jacqueline Aimacaña, <i>Radio Latacunga, 1976-1994: Evangelización y comunicación popular en Ecuador</i>
393	Felipe Castro León, <i>Fundamentos de la justicia intercultural: Estudio del caso Waorani</i>
394	Lucía Delbene, <i>Ley de riego y agroecología en Uruguay: ¿Dependencia o autonomía?</i>
395	Héctor Rangel, <i>Límites del ius puniendi en el régimen tributario ecuatoriano</i>

Tras casi medio siglo de codificación tributaria en Ecuador, el régimen de infracciones tributarias se ha mantenido casi inalterado. En contraste, este tema ha sido objeto de debate y evolución desde las primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Uruguay en 1956. En este contexto, el objetivo del presente estudio es analizar las principales consecuencias resultantes de la aplicación de principios constitucionales, que funcionan como límites al poder punitivo del Estado (*ius puniendi*), en el régimen de infracciones existente. El estudio concluye, de forma general, que la configuración del marco legal vigente se aparta, se aleja, omite, inobserva o incumple algunos de los postulados constitucionales en la materia. No obstante, también se proponen medidas específicas para trabajar en las mejoras de su diseño actual.

Héctor Rangel (Caracas, 1980) es abogado (2003) y especialista en Derecho Financiero (2009) y en Finanzas Públicas (Summa Cum Laude) (2012) por la Universidad Católica Andrés Bello, y magíster en Derecho Tributario (2022) por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Actualmente, es docente de Derecho Tributario en la Carrera de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Sede Manabí.

