



UNIVERSIDAD DEL AZUAY

FACULTAD DE CIENCIA JURÍDICAS

Escuela de Derecho

**“EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD
EN EL EJERCICIO DE LA FACULTAD
SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA”**

**Trabajo de graduación previo a la obtención del título de Abogada de
los Tribunales de Justicia de la República**

**Autora:
Jessica Quezada Astudillo**

**Director:
Dr. Tiberio Torres Rodas**

**Cuenca – Ecuador
2018**

DEDICATORIAS

A Dios porque él me hizo y de él soy yo, por ser mi
guía y mi fortaleza.

A mí amado padre que ya partió, y del cual aprendí
que todo es posible con dedicación, pasión y
disciplina, y que cada prueba nos hace mejores y
más fuertes.

A mí amada madre por orientarme en cada etapa de
mi vida con sabiduría y amor, y enseñarme que
puedo llegar tan lejos como me proponga porque los
límites son mentales.

A mi hermano por su apoyo permanente y por los
momentos de felicidad compartidos.

AGRADECIMIENTOS

A Dios mi creador.

A mi papa por haber sembrado en mi amor,
honestidad y gratitud.

A mi mama por ser un ejemplo de lucha y
perseverancia.

A mi hermano por cada momento compartido de
risas y alegrías.

A mi abuela Rosita por su cariño y amor.

A mí amada tía Blanca por su apoyo, amor y
dulzura.

A mí querida prima Anita por ser mi confidente y
compañera de vida.

A Tiberio Torres mi director por todo el apoyo
brindado durante el desarrollo de este trabajo.

ÍNDICE

Contenido

DEDICATORIAS.....	1
AGRADECIMIENTOS	2
ÍNDICE	3
RESUMEN.....	6
ABSTRACT	7
INTRODUCCIÓN.....	8
CAPÍTULO 1.....	10
DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CONCEPTO, NATURALEZA Y DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS CONEXAS Y PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.	10
1.1 Origen del principio de proporcionalidad.....	10
1.2 Principio de Proporcionalidad en el ámbito constitucional.....	11
1.3 Principio de proporcionalidad como principio general del derecho.....	14
1.4 Momentos en que se aplica el principio de proporcionalidad	17
1.5 Naturaleza del principio de proporcionalidad.....	19
1.6 Delimitación del concepto de proporcionalidad	21
1.6.1 Proporcionalidad y razonabilidad	21
1.6.2 Proporcionalidad y equidad	24
1.6.3 Proporcionalidad e igualdad	26
1.6.4 Proporcionalidad y justicia	28
1.6.5 Proporcionalidad y abuso del derecho	30
1.6.6 Proporcionalidad y buena fe	33
Derecho Penal Tributario	35
1.7 Principios del Derecho Penal Tributario.....	36
1.7.1 Irretroactividad de la Ley.....	36
1.7.2 Presunción de Conocimiento	38
1.7.3 Territorialidad de la ley	39
CAPÍTULO 2.....	40
EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS.	40
2.1 Infracciones tributarias	40
2.2 Elementos integrantes de las infracciones tributarias	43
2.2.1 Acción	43

2.2.2 Tipicidad	44
2.2.3 Antijuridicidad	45
2.2.4 Culpabilidad	47
2.3 Los sujetos infractores	48
2.3.1 Los contribuyentes	48
2.3.2 Responsables	49
2.3.3 Terceros.....	50
2.3.4 Empleados	51
2.3.5 Funcionarios	51
2.4 Clasificación de las infracciones.....	51
2.4.1 Clasificación de las infracciones conforme al Código Tributario	51
2.4.1.1 Contravenciones	52
2.4.1.2 Faltas reglamentarias.....	53
2.5 Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias	53
2.5.1 Concepción Penalista	53
2.5.2 Concepción Administrativista	56
2.5.3 Concepción Autonomista	57
2.5.4 Concepción Dualista.....	60
2.5.5 Mi opinión	60
2.6 Sanciones tributarias.....	61
2.7. Naturaleza de las sanciones impuestas por la administración tributaria.....	63
2.8 Tipos de sanciones	67
2.8.1 Multa	68
2.8.2 Clausura	70
2.8.3 Suspensión de actividades.....	70
2.8.4 Suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones o patentes	71
2.8.5 Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos	71
2.8.6 Incautación definitiva	71
2.9 Clasificación doctrinaria de las sanciones	72
2.10 Graduación de las sanciones en base al principio de proporcionalidad	73
CAPITULO 3.....	76
EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN EL DERECHO POSITIVO	
ECUATORIANO	76
3.1 Principio de proporcionalidad en la Constitución de la República del Ecuador... 76	
3.2 Principio de proporcionalidad en materia tributaria	82
3.2.1 Principio de proporcionalidad en el Código Tributario	82

3.2.2 Principio de proporcionalidad en la Ley de Régimen Tributario Interno	84
3.2.3 Principio de proporcionalidad en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.....	85
3.2.4 Principio de proporcionalidad en el Instructivo de Aplicación de Sanciones Tributarias del SRI.	85
CONCLUSIONES.....	90
BIBLIOGRAFÍA.....	92

RESUMEN

El principio de proporcionalidad punitiva constituye una garantía para determinar si las sanciones son adecuadas y coherentes con las infracciones cometidas. La aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador resulta fundamental, porque constituye un límite para la administración en la aplicación de la sanción así como una garantía para el sujeto infractor. A la administración tributaria le corresponde aplicar criterios objetivos que le permitan justificar y motivar la sanción aplicada. Para el presente estudio se realizará un análisis doctrinario, y posteriormente se abordará dicho principio desde un enfoque jurídico.

ABSTRACT

The punitive proportionality principle constitutes a guarantee to determine if the sanctions were adequate and coherent with the infractions committed. The application of the principle of proportionality in the sanctioning field was fundamental. This constituted a limit for the administration in the application of the sanction as well as a guarantee for the offender. The tax administration was responsible for applying objective criteria that could justify and motivate the sanction applied. In this study, a doctrinal analysis was made to later approach this principle from a legal perspective.



Translated by

Ing. Paul Arpi

INTRODUCCIÓN

El trabajo investigativo trata acerca del principio de proporcionalidad en el ámbito de las sanciones tributarias. Por lo que, se organiza el análisis en tres capítulos, en el primero se realiza un análisis doctrinario del principio de proporcionalidad considerando una aproximación al origen del principio, su conceptualización en el ámbito constitucional, su definición como un principio general del derecho y finalmente se delimita dicho principio de figuras tales como: justicia, igualdad, equidad, razonabilidad, abuso del derecho y buena fe. En el segundo se aborda específicamente los elementos, naturaleza y clasificaciones de las infracciones para luego realizar un análisis similar respecto de las sanciones tributarias. Para concluir en el tercer capítulo con el análisis de la regulación del principio en la legislación ecuatoriana, considerando lo establecido en la Carta Magna para luego examinar la normativa tributaria.

Tal principio desde el enfoque constitucional supone un límite al ejercicio de las distintas actividades de los poderes públicos, es decir, se instituye como una garantía para el efectivo goce de los derechos evitando su vulneración. El principio de proporcionalidad constituye un principio constitucional con valor normativo directo, que se encuentra establecido de manera expresa en el Artículo 76 numeral 6 de la Constitución, lo que implica que en la normativa tributaria las infracciones cometidas guarden la debida correspondencia con el rango de la sanción impuesta.

El objetivo del presente trabajo es identificar si efectivamente en el ejercicio de la facultad sancionadora tributaria se evidencia la aplicación del principio de proporcionalidad, el mismo que se define como el debido equilibrio que debe existir entre las infracciones y las sanciones aplicadas por la administración tributaria.

En el código tributario se establecen las infracciones que se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias atendiendo la gravedad de los comportamientos, como también se consagran las correspondientes sanciones, todo esto cumpliéndose en armonía con el principio de reserva de ley. Empero, lo que se pretende alcanzar con el tema de investigación es si existe una correcta aplicación del principio estudiado, cuando no se establece un verdadero sistema de graduación de sanciones sumado a que la regulación de las cuantías se encuentran en el Instructivo de Aplicación de Sanciones Pecuniarias emitido por el Servicio de Rentas Internas.

Las sanciones tributarias son aplicadas por la autoridad administración, la misma que debe observar el principio de proporcionalidad que racionaliza la actividad sancionadora de la administración evitando que la autoridad expanda su actuación represiva. Lo que implica realizar un análisis estricto de las circunstancias específicas para la determinación de la sanción.

CAPÍTULO 1

DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CONCEPTO, NATURALEZA Y DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS CONEXAS Y PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

1.1 Origen del principio de proporcionalidad

Originalmente el principio de proporcionalidad, tuvo su nacimiento en el ámbito del Derecho Penal, al tratarse el tema de la proporcionalidad de las penas, para aclarar lo mencionado, su inicio se remonta a la antigüedad, ya que en la obra de Platón, denominada Las Leyes, se puede encontrar la exigencia de que la pena sea proporcional a la gravedad del delito, sin embargo, es en la época de la Ilustración cuando se afirma este principio. Muestra de ello es la obra de Cesar Beccaria, De los delitos y de las penas, en la cual hace referencia a la pena y establece que ésta debe ser “necesaria e infalible”, ya que estas dos características completan la idea de proporcionalidad” (Rojas), este resulta ser el antecedente, para que posteriormente se traslade al ámbito del derecho administrativo, en el cual, surgió con,

(...) la actividad de política, como canon de control de la intervención administrativa, para extenderse ulteriormente a las actividades de prestación y planificación, e introducirse por la puerta grande en el Derecho Constitucional a través de la Ley Fundamental en defensa de los derechos fundamentales, señaladamente frente al legislador ordinario.

(Barnes)

Adicionalmente, debo señalar que en la Declaración de derechos del hombre y ciudadano de 1789, artículo 9, “penas estricta y evidentemente necesarias” (Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, 1789), conceptos que fueron incorporados en el artículo 8 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, teniendo un desarrollo particular en la justicia constitucional. Sin embargo, en el derecho administrativo, confirma Arnold que “su origen está en el derecho prusiano de policía, en donde la proporcionalidad cumplía una función orientativa respecto de las intervenciones en la libertad individual” (Arnold, 2012), a fin de que, las autoridades enmarquen su actuación evitando menoscabos en las libertades de las personas los cuales no tenían fundamento alguno. Dicho criterio comparte, Mayer que manifiesta su origen “como un límite a la potestad de policía para posteriormente convertirse en un principio general del Derecho

público que rige en el establecimiento y aplicación de todo tipo de medidas restrictivas de derechos y libertades” (Mayer, 1982), es decir, existe consenso del surgimiento del principio en el ámbito del derecho administrativo.

1.2 Principio de Proporcionalidad en el ámbito constitucional

Comenzare por analizar el principio de proporcionalidad en el ámbito del derecho constitucional, empezando por establecer la diferencia entre principio y regla, en palabras de Robert Alexy, “los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible (Alexy, 1993), es decir, implican que su cumplimiento puede efectuarse en diferentes niveles considerando tanto las posibilidades jurídicas como fácticas, mientras que la diferencia con las reglas radica en que estas se cumplen o no, por lo tanto, se puede afirmar que no se puede graduar el cumplimiento de las reglas. Además, los principios no establecen mandatos definitivos, por el contrario la esencia misma de las reglas reside en establecer que conductas imperativas y prohibitivas.

El principio de proporcionalidad se integra por tres subprincipios o elementos, los cuales son adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, el orden en el cual se presentan los elementos determinan la secuencia en que serán analizados. La adecuación implica un enfoque desde el fin que se desea alcanzar, por lo tanto, “lo que habrá que comprobar es si la medida enjuiciada supera el oportuno juicio de adecuación, o, en otras palabras, si la relación medio – fin resulta adecuada e idónea” (Perello), en consecuencia, todo menoscabo al derecho debe ser analizado en relación al fin perseguido, y sin con la adopción de una medida restrictiva se lograra en mayor medida el resultado. Adicionalmente, Laura Clericó señala que el subprincipio analizado

(...) exige la implementación de un medio cuyos efectos contribuyan al fomento del fin perseguido. Visto desde la perspectiva de quien aplica el derecho (en principio, el juez, el administrador) se trata de un control posterior a la selección del medio escogido. Así, se examina si el medio escogido es capaz de fomentar el fin buscado.

(Clericò, 2009)

Por lo cual, podemos concluir que este elemento del principio de proporcionalidad se centra en establecer si el medio adoptado es el que mejor contribuye al fin que se pretende alcanzar.

Es preciso, mencionar adicionalmente que “el juicio de idoneidad exige que la agresión del contenido constitucional *prima facie* de un derecho fundamental debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida y además debe ser apta para conseguir esa finalidad” (Castillo, 2005), en consecuencia, para el cumplimiento de este requisito se debe exigir dos parámetros: el primero ser adecuado conforme la finalidad y segundo que su adopción esté acorde al contenido constitucional.

La necesidad, es el siguiente postulado que integran el principio de proporcionalidad, el mismo se refiere a “que entre las posibles alternativas, deberá elegirse siempre aquella menos gravosa o restrictiva de los derechos; para ello habrá que confrontar los diversos medios igualmente idóneos y aptos para la consecución del fin” (Perello), por lo tanto, se debe realizar un análisis de las posibilidades existentes eligiendo la que implique menor afectación a los derechos. La Corte Constitucional respecto del subprincipio de necesidad ha señalado que

“la intervención en el derecho fundamental debe ser más benigna que la establecida por la Constitución, entre todas aquellas que revisten por lo menos de la misma idoneidad para contribuir a alcanzar el objetivo propuesto. Este principio también prevé la posibilidad de realizar una intervención lo más restringida posible”¹, por lo tanto, de todas las posibilidades que siendo idóneas o adecuadas, se adoptara aquella que viabilice el ejercicio del derecho ocasionándole la menor restricción.

El tercer elemento lo constituye la proporcionalidad en sentido estricto, la cual, implica que “los beneficios y ventajas derivados de la restricción del derecho deben ser siempre superiores a los perjuicios sobre otros bienes o intereses en conflicto” (Perello), por ello, debe existir entre las prerrogativas y detrimentos un equilibrio donde se evidencie el porqué de la limitación de cierto derecho frente a otro. La proporcionalidad en sentido estricto es un “mandato consiste en que el acto o disposición general no restringirá los intereses del particular de forma desproporcionada, en relación a los beneficios generales que se pretenden alcanzar” (Sarmiento Ramirez, 2004), en atención a lo cual, la afectación al derecho debe ser minúscula frente a los ventajas que se quieren obtener, es decir, se trata de una búsqueda de aquella medida que implica mayor utilidad.

Aharon Barak explica lo que debe entenderse por el principio de proporcionalidad en sentido estricto, acudiendo a un fallo de la Corte Suprema Israelí señala a “este sub-test

¹ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No.- 024- 10-SCN-CC.

como un examen entre beneficios y daños causados por esa medida que restringe un derecho constitucional determinado” (The Beit Sourik Village Council vs The Government of Israel , 2004) , por esa razón ,la medida adoptada en relación al derecho constitucional, será analizada desde una doble perspectiva las ganancias y los perjuicios.

Robert Alexy manifiesta que “el análisis del conflicto a través de la ponderación debe darse en dos aspectos: el normativo y el empírico, atendiendo a la intensidad en que lleva a cabo un menoscabo de un derecho fundamental y el beneficio del interés que se le opone lo cual puede ocurrir en tres estratos: grave, medio y leve ” (Alexy, 2003), con lo mencionado, se debe aclarar que el término ponderación se refiere a la proporcionalidad en sentido estricto, la cual, requiere de una evaluación donde se cumple con dos parámetros , uno jurídico y otro un experimental . Continuando con el análisis,

(...) la máxima de proporcionalidad en sentido estricto se sigue que los principios son mandatos de optimización con relación a las posibilidades jurídicas, en cambio, las máximas de necesidad y de la adecuación se siguen del carácter de los principios como mandatos de optimización con relación a las posibilidades fácticas.

(Alexy, 1993)

La diferencia existente entre estos subprincipios radica, en que el principio de proporcionalidad en sentido estricto se refiere al análisis de los medios jurídicos, mientras que la idoneidad y necesidad involucran un análisis de las probabilidades reales que se presentan en cada caso.

Sintetizando lo mencionado en líneas anteriores, Robert Alexy manifiesta que “(...) la adecuación, necesidad (postulado del medio más benigno) y de la proporcionalidad en sentido estricto (el postulado de ponderación propiamente dicho) se infiere lógicamente del carácter de principio, es deducible de él” (Alexy, 1993), entendiéndose que la proporcionalidad en sentido estricto es el último escalón que se debe realizar, es aquel que requiere de un esfuerzo mayor y constituye el elemento determinante, debido

Para José Ignacio López “el principio de proporcionalidad al servicio de los derechos y libertades fundamentales, se instrumenta como un principio constitucional con valor normativo directo sobre la actividad de los poderes públicos” (López, 1988), esto implica que los derechos no pueden ser restringidos por medidas que no cumplan los requisitos del principio de proporcionalidad, es decir, donde no se haya garantizado el análisis de dichos presupuestos al momento de decidir sobre derechos. Ahora, existen dos teorías

que abordan el tema del contenido esencial de los derechos que son: la teoría absoluta y la teoría relativa. La primera establece

(...) el ámbito normativo de los derechos fundamentales como el área de dos círculos concéntricos, entiende la parte formada por el círculo interior como un núcleo fijo e inmutable de esos derechos y, la sección circunferencial exterior, como una parte accesorio o contingente de los mismos.

(Gil)

Por lo tanto, la parte central no se podría afectar, mientras que la parte exterior es aquella que puede estar sujeta a limitaciones cuya adopción debe ser justificada. Por otro lado, la teoría relativa afirma que el contenido esencial “no es preestablecido y fijo, sino determinable solo cáusticamente en atención a las circunstancias del caso” (Gil), por lo motivo, se debe realizar una ponderación para establecer si las medidas adoptadas son las adecuadas y evitar limitaciones arbitrarias a un determinado derecho.

1.3 Principio de proporcionalidad como principio general del derecho

En el presente acápite se partirá de algunos criterios de lo que se concibe por principio general del derecho, para Fernando de Castro y Bravo “los principios generales del derecho son las ideas fundamentales e informadoras de la organización jurídica de la nación, y a la vez, el recurso siempre utilizable en defecto de normas formuladas (Castro), de manera que, aquellos principios son fundamentales en la estructura del ordenamiento jurídico en general.

Desde la perspectiva de Nicolás Coviello considera que

(...)los principios generales del derecho son los principios fundamentales de la misma legislación positiva, que no se encuentran escritos en ninguna ley, pero que son los presupuestos lógicos necesarios de las distintas normas legislativas, de las cuales en fuerza de la abstracción deben exclusivamente deducirse.

(Coviello, 1938)

De manera que, por intuición se desprenden de la naturaleza misma de las leyes. Ahora, se analizara como tal, el principio de proporcionalidad debe ser observado al ejercer , el ius puniendi, que es una facultad propia de la Administración para imponer sanciones

pudiendo ser administrativas o pecuniarias o en última instancia aquellas que implican la privación de libertad, “desde este punto de vista, la Administración Tributaria no solo debe identificar al sujeto pasivo que incurre en una infracción tributaria, sino que, la pena establecida resulte proporcional al hecho cometido” (Alvarez, 2004), de modo que, este principio en el área del derecho tributaria sancionador impone que existe la debida correspondencia entre la infracción realizada por el sujeto pasivo y la sanción impuesta por la administración. Asimismo, Otto Mayer expone que “la medida del poder de policía exige que sea proporcionada, que deriva del derecho natural y la propia naturaleza del ejercicio de esta potestad: se trata de una medida natural que adquiere la importancia de un límite jurídico serio” (Mayer, 1982), así que, su observancia constituye un fundamento en el ejercicio de la potestad sancionadora.

A juicio de Maciel Guerreño:

(...)este principio, resulta como límite para el aplicador de la sanción, sirviendo de garantía a la vez, al sujeto infractor. Quien tendrá la certeza de cuáles fueron los criterios utilizados por la Administración para especificar, graduar y justificar el peso de la sanción.

(Maciel Guerreño)

Por lo tanto, las razones adoptadas deben evidenciar que la sanción tributaria no responde a la arbitrariedad , por el contrario, “el sujeto infractor de una conducta calificada como infracción tributaria, tendrá la garantía de que la cuantía de la sanción a serle impuesta, resulta de criterios tazados, no sujetos a la mera discreción de la Administración” (Maciel Guerreño),garantizando la proporcionalidad de la sanción y adicionalmente logrando que los principios de certeza y seguridad jurídica se afiancen.

Este principio que

(...) permite medir, controlar y determinar si aquellas injerencias directas o indirectas, tanto de los poderes públicos como de los particulares, en la esfera de los derechos individuales responden a criterios de adecuación, coherencia, necesidad, equilibrio y beneficio entre el fin lícitamente perseguido y los bienes jurídicos potencialmente afectados o intervenidos, de modo que sean compatibles con las normas constitucionales.

(Miguel Carbonell y Pedro Grandez Castro, 2010)

Por tal motivo, las medidas adoptadas deben respetar los criterios que configuran el principio de proporcionalidad y además sirve de criterio de interpretación para determinar si proceden o no ciertas limitaciones o restricciones.

Desde la perspectiva de Barnes, el principio estudiado puede definirse como

El conjunto de criterios o herramientas que permiten medir y sopesar la licitud de todo género de límites normativos de las libertades, así como las de cualesquiera interpretaciones o aplicaciones de la legalidad que restrinjan su ejercicio, desde un concreto perfil o punto de mira: el de la inutilidad, innecesaridad y desequilibrio del sacrificio.

(Barnes)

Este concepto, establece los diversos aspectos en los que se hay que aplicar el principio para no menoscabar derechos, por lo que constituye un límite al ejercicio del legislador, como también de la autoridad administrativa al momento de imponer la sanción.

En el área del Derecho administrativo el principio de “proporcionalidad constituye un principio general que cumple una importante función dentro de los mecanismos destinados a controlar el ejercicio de las potestades discrecionales que el ordenamiento atribuye a los órganos administrativos” (García de Enterría, 2008), entre las cuales se encuentra la aplicación de sanciones, en las cuales se debe observar el principio mencionado, para enmarcar la imposición de sanciones en el plano apartado de la arbitrariedad. La relación entre las infracciones y las sanciones tiene que sujetarse al principio analizado, el cual servirá adicionalmente para determinar la clase de infracción, la misma que se fija en razón de la gravedad de la actuación.

Según la apreciación de Camino Vidal Fueyo, se trata de

(...) un principio de naturaleza sustantiva, íntimamente ligado a la noción de justicia pero, como se verá, suficientemente articulado como para constituir un importante parámetro de constitucionalidad de la actuación de los poderes públicos, sobre todo cuando la actuación de éstos recae sobre el ejercicio de derechos fundamentales, porque la proporcionalidad se consagra como criterio ponderativo, como criterio que se identifica con lo razonable.

(Vidal)

Es decir, implica que los poderes del estado deben someter el ejercicio de sus competencias al principio de proporcionalidad para obtener decisiones acordes con los criterios de razonabilidad.

El principio de proporcionalidad en el “establecimiento de las sanciones ha de prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte para quien las perpetró más beneficioso que el cumplimiento de las normas infringidas “ (Martinez, 2006), por lo tanto, el sistema sancionador dicho principio sirve de límite para establecer sanciones que se adecuen a la gravedad de la infracción cometida.

Es así, que el principio estudiado en el ámbito del derecho administrativo se lo ha conceptualizado como “la exigencia de una relación, de una adecuación, entre los medios empleados por la Administración y el fin que persigue”, (Ramon Ruiz y Lourdes de la Torre), sin embargo, el principio de proporcionalidad no se encuentra únicamente vinculado con la facultad sancionadora , principalmente constituye un mecanismo de control para evitar la restricción a los derechos y de que las decisiones se adopten dentro del marco previamente establecido, evitando decisiones arbitrarias.

Jaime Ossa restringiendo su opinión respecto de la facultad sancionadora, señala que el principio de proporcionalidad

(...) constituye un postulado que, en gran medida, racionaliza la actividad sancionadora de la administración evitando que la autoridad expanda su actuación represiva y dirigiendo ésta dentro de un criterio de ponderación, medida y equilibrio, como la alternativa última de entre las que menos gravosas resulten para el administrado.

(Arbelàez, 2009)

De manera que, constituye un criterio que circunscribe el ejercicio de la facultad sancionadora con el fin de tutelar los derechos de los contribuyentes.

1.4 Momentos en que se aplica el principio de proporcionalidad

A juicio del profesor Nieto García:

(...) la omnipresencia, por así decirlo, de este principio puesto que actúa en todas las fases o eslabones de la cadena sancionadora. Primero aparece en la ley y sirve como criterio para que el Tribunal Constitucional controle si las sanciones previstas por el legislador son efectivamente proporcionadas a las infracciones a que se atribuyen. Luego vuelve a aparecer en el reglamento y con la misma función. (...) Ya en la fase aplicativa, la

Administración tiene que ponderar la proporcionalidad de la sanción concreta que escoge dentro del repertorio que le ofrece la norma tipificante.

(García, 2005)

Debido a lo cual, se evidencia que la aplicación del principio de proporcionalidad se presenta en diversas etapas. La primera en la producción de normas y la segunda en la aplicación de las normas a las actuaciones cometidas por parte de los administrados, es decir, determinando si dichas actuaciones constituyen infracciones.

Por lo mencionado, el examen sobre el principio de proporcionalidad corresponde al legislador al momento de expedir la normativa sancionadora, para evitar que se “vulnere el principio en estudio, es aconsejable que en las leyes se establezcan criterios de dosimetría punitiva que sirvan de marco de referencia para la labor del juzgador” (Ramírez), así como, a la autoridad administrativa corresponde aplicar la proporcionalidad en dos momentos: “uno al instante de realizar la adecuación y la decisión de la sanción a imponer por parte de la autoridad administrativa, y el segundo en el momento efectivo de la imposición de la sanción” (Ramírez), en otras palabras, primero se determinara si la normativa establece que tal acción u omisión constituye una infracción y segundo la imposición de la sanción.

Como señala Javier Barnes, la jurisprudencia constitucional ha destacado que

el principio de proporcionalidad no es de carácter formal o procedimental (como acontece, por ejemplo, con el deber de motivar los actos administrativos o la audiencia del interesado); no se incardina en la denominada legalidad formal, sino que, por contra, tiene naturaleza sustantiva, esto es, constituye un parámetro de la legalidad o justicia material, un componente del principio del Estado de Derecho.

(Barnes)

De tal forma que, el principio en estudio debe considerarse en la evaluación y determinación de los parámetros para aplicación de sanciones, debido a la naturaleza que tiene el mencionado principio.

Continuando con el análisis, otra opinión sobre el tema afirma que actúa dos periodos: “en un primer momento, este principio debe ser tenido en cuenta por el legislador al establecer el marco sancionador. Y, en un segundo momento, cuando el órgano sancionador tiene que fijar una sanción concreta dentro del marco legal” (Manuel

Rebollo, Manuel Izquierdo, Lucía Alarcón y Antonio Bueno, 2005), en relación al primero se determinan los actos u omisiones que se consideran infracciones y el tipo de sanción que constituye, mientras que el segundo momento hace referencia a que el establecimiento de la sanción no se deja a la libre decisión de la autoridad administrativa, debido a que existen parámetros establecidos para imponer una sanción.

1.5 Naturaleza del principio de proporcionalidad

Al tratar la naturaleza del principio de proporcionalidad, comenzare por mencionar, que “(...) hoy día no se cuestiona el rango constitucional del principio de proporcionalidad (...)” (Barnes), sin embargo, encontramos de manera más o menos coincidente dos posiciones respecto de su naturaleza, la primera que señala que se trata de un principio general del derecho y la segunda lo establece como un método de interpretación. Claro está, que dependiendo de la postura que se adopte los efectos serán diversos.

Ciertos autores afirman el primer postulado, entre aquellos encontramos a Schmidt quien manifiesta que se trata de “un principio general de Derecho; personifica una idea básica de justicia material: la prohibición de todo sacrificio innecesario o desproporcionado. Lo que se coloca de manifiesto fundamentalmente en el principio de prohibición de exceso” (Schmidt-Assmann, 2003), en consecuencia su aplicación se debe al carácter general otorgado a los principios generales del derecho.

En palabras de Claudio Martín Viale

(...) se trata de un principio general y como tal encierra un mandato cuya inobservancia o errónea aplicación viola el orden jurídico y configura un ilícito que, en este caso, es de tipo constitucional, y por encontrarse en la base del ordenamiento, de él se infieren otros principios o normas, y, por último, en caso de fallas del ordenamiento, resulta de aplicación práctica para resolver entuertos.

(Martín)

Por consiguiente, este principio constituye una norma que debe ser observada, y no únicamente es un anhelo de la sociedad. En la misma línea doctrinal, encontramos a Manuel Atienza y Juan Ruiz quienes manifiestan que “el principio de proporcionalidad es de carácter estructural del ordenamiento jurídico, como el de no contradicción y el de exclusión (lo que no está prohibido, está permitido), que constituyen “reglas de reconocimiento” para la pertenencia de una norma al sistema” (Manuel Atienza y Juan

Ruiz, 2003), por esta razón, cada una de las normas que conformar el ordenamiento jurídico deberán cumplir con los parámetros estructuradores del principio de proporcionalidad.

El principio estudiado en la opinión de Javier Barnes es un

(...) principio constitucional en virtud del cual la intervención pública ha de ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, necesaria o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos, (...) En suma, pues, la acción estatal en cualesquiera de sus formas de expresión posibles (acto administrativo, norma, resolución judicial) debe ser útil, necesaria y proporcionada.

(Barnes)

Esta definición centra su enfoque en el derecho administrativo, considerando a la proporcionalidad como un principio que irriga toda actuación del estado, afirmando a la primera postura respecto de dicho principio.

Para otro de doctrinarios resulta “ser un método para interpretar y argumentar principios constitucionales cuando ante situaciones jurídicas se encuentran en colisión y se hace necesario determinar cuál de los principios constitucionales en conflicto debe prevalecer” (Cardenas, 2014), de suerte que, este concepto confirma la posición en favor de considerar al principio de proporcionalidad como un método de hermenéutica, en caso de conflictos.

En concordancia con la posición sustentada en el líneas anteriores se sostiene que

(...) el examen de los subprincipios de la proporcionalidad es un proceso metodológico por el cual se construye una interpretación de las disposiciones constitucionales y legales relevantes al caso, formulando en último término una norma de precedencia a favor de alguno de ello, en no pocas ocasiones por la reformulación de aquellas en termino más precios que consideren los elemento del problema concreto.

(Guastini)

Debido a lo cual, se considera al principio estudiado como un método de interpretación, cumpliéndose con el mismo, a través de un análisis sistemático de cada uno de sus elementos integradores.

El principio de proporcionalidad,

(...) se ha vuelto un instrumento indispensable para justificar las decisiones judiciales relacionadas con la limitación o restricción a los derechos fundamentales. Es decir, con este mecanismo estamos tratando de descifrar el nivel de intensidad en las restricciones de un derecho fundamental.

(Lopèz Sànchez , 2011)

Por lo tanto, el acudir a este método de hermenéutica se permitiría justificar las restricciones de los derechos. En la misma línea, se señala que se trata de “ un método interpretativo constitucional para solucionar conflictos entre principios de ese carácter, principalmente para resolver conflictos o colisiones entre derechos fundamentales o, conflictos entre derechos fundamentales y otros principios jurídicos de naturaleza constitucional” (Càrdenas Gracia), de tal forma que, esta afirmación gira en torno a la utilización transcendental del principio de proporcionalidad como un método para resolver conflictos de derechos.

El principio de proporcionalidad “debe ser considerado como un concepto unitario que junto al juicio de ponderación supone un loable esfuerzo de racionalización de las operaciones de interpretación constitucional” (Prieto Sanchis, 2013), el criterio de Luis Prieto afirma que la postura respecto de la naturaleza del principio estudiado corresponde a un método constitucional para interpretar.

1.6 Delimitación del concepto de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es uno de los principios que mayores confusiones suele acarrear en relación con otros, por ese motivo, a continuación se establecerá la delimitación con ciertas instituciones jurídicas tales como la razonabilidad, igualdad, equidad, abuso del derecho y justicia.

1.6.1 Proporcionalidad y razonabilidad

Con el objetivo de lograr determinar la diferencia existente entre estos dos principios, debemos partir de la idea de que son conceptos más o menos parecidos, cuyo objetivo es evitar la arbitrariedad. Según el criterio de Mariano Sapag tenemos que

(...) en el derecho continental, el término razonabilidad se reserva en general a la constitucionalidad o legalidad de los motivos o las razones que se alegan para justificar una desigualdad o trato diferenciado, lo que vendría a significar que se relaciona con la interpretación y aplicación del principio de igualdad y por el contrario, la

proporcionalidad se refiere al examen de la relación entre los medios y los fines del acto normativo.

(Sapag, 2008)

En otras palabras, puedo señalar que la razonabilidad implica dar una explicación de las medidas adoptadas cuando existe un tratamiento diferenciado, mientras que la proporcionalidad resulta ser un análisis de los medios con los cuales podemos llegar a un fin, eligiendo de entre todas las posibilidades aquella que resulte menos restrictiva.

La razonabilidad puede ser definida como un principio que

(...) implica evaluar si las restricciones que se imponen a los derechos o a la libertad de los individuos se adecuan a las necesidades y fines públicos que los justifican, de manera que no aparezcan como injustificadas o arbitrarias, sino como razonables; esto es, proporcionadas a las circunstancias que las originan y a los fines que se quiere alcanzar con ellas.

(Indacochea)

De suerte que, únicamente se acepta una determinada afectación, en el momento, que se justifique que el medio se ajusta a los fines perseguidos. Para Ursula Indacochea,

por un lado, la razonabilidad es entendida como una exigencia de adecuación de toda medida limitativa o restrictiva a las circunstancias que la originaron y a los fines que ésta persigue, existiendo una resistencia de la jurisprudencia a brindar una definición abstracta de lo razonable, dando sólo ciertas referencias que la conciben como una exigencia de “justificación racional”, lo que nosotros hemos denominado como aceptabilidad, y que supone que deban expresarse razones aceptables para justificar su adopción.

(Indacochea)

Por ello, este principio se cumpliría al momento de analizar las posibilidades existentes y adaptar éstas a los fines planteados. Acotando adicionalmente, que no se tiene una delimitación de cuando existen criterios de grado más o menos admisible.

El principio de razonabilidad, ha sido formulado como aquel mandato que

(...) exige a la autoridad tributaria en lo referido al establecimiento de situaciones de sujeción o gravosas para los deudores tributarios, una actuación dentro de los límites de la facultad atribuida y atendiendo a una exigencia de proporción entre los medios a

emplear y los fines públicos que se pretende tutelar. Ello, a fin de que no resulte innecesaria una actuación sancionadora de la autoridad tributaria.

(Bardales Castro , 2013)

Por lo tanto, se exige que previo a la imposición de sanciones se realice un análisis racional, considerando que la sanción sea equilibrada a la infracción cometida por el contribuyente.

Por el contrario, el principio de proporcionalidad como ya se mencionó anteriormente implica tres presupuestos la adecuación, necesidad y la proporcionalidad en estricto sentido. Por consiguiente, la diferencia entre estos principios radica en considerar a la razonabilidad como una evaluación precedente, sirviendo como un filtro para optar únicamente por aquellas medidas que sean de posible realización así como estar conformes a lo establecido en el ordenamiento jurídico. Luego se procedería al examen de la proporcionalidad que “ya no recaería sobre la medida en sí misma, sino sobre la relación existente entre ésta y el fin que pretende alcanzar, la cual, sería efectuada sobre la base de las exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad stricto sensu” (Tirado Barrera , 2011), en efecto, al analizar la medida en base a los subprincipios y si esta cumple el fin pretendido se verificaría el principio de proporcionalidad.

Sin embargo, entre estos dos principios, existe una relación de género a especie, “porque la idea de razonabilidad abarca la proporcionalidad, siendo ésta una consecuencia o manifestación de aquélla, mediante la cual se puede llegar a determinar si una actuación estatal es o no jurídicamente la más adecuada para perseguir un determinado fin” (José Martínez y Francisco Zuñiga), por tal motivo , mediante el principio de proporcionalidad se puede determinar si el grado de afectación es constitucionalmente permitido.

El tribunal constitucional de Perú, en un fallo trata de esclarecer la diferencia que existe entre los principios en estudio, manifestando que la proporcionalidad “(...) implica un claro mandato a la administración (...) para que, en el momento de establecer una sanción administrativa, no se limite a realizar un razonamiento mecánico de aplicación de normas, sino que, además, efectúe una apreciación razonable de los hechos en relación con quien los hubiese cometido; es decir, que no se trata solo de contemplar los hechos en abstracto, sino en cada caso”² (...), de suerte que, no basta una aplicación automática de la norma

² Tribunal Constitucional de Perú No.- 2192 de 2004

para justificar que se ha cumplido con el principio de proporcionalidad, ese es únicamente el punto de partida para realizar el análisis de la sanción que corresponde de acuerdo a la infracción.

Según el criterio de José Bidart:

Lo razonable puede ser lo proporcionado e idóneo para alcanzar un fin propuesto; adecuación medida de los medios al fin (...). Hay razonabilidad cuando el medio esta proporcionado al fin, siempre que tal medio no infiera a determinados derechos una limitación mayor que la que surgiría de por medio distinto.

(Bidart, 1987)

Es decir, si las medidas adoptadas están en conformidad con el objetivo se podría afirmar el cumplimiento del principio de razonabilidad en la decisión adoptada. Debido a lo cual, en el caso *Usón Ramírez vs. Venezuela*, se señaló que “ (...) la racionalidad y proporcionalidad deben conducir la conducta del Estado en el desempeño de su poder punitivo, evitando así tanto la lenidad característica de la impunidad como el exceso y abuso en la determinación de las penas”³, de tal forma que, este pronunciamiento evidencia que los dos principios que se encuentran entrelazados y son fundamentales para la imposición de sanciones, en cualquiera de las ramas del derecho, constituyendo un límite respecto del ejercicio de la facultad sancionadora .

1.6.2 Proporcionalidad y equidad

Aristóteles es quien estructuro la doctrina sobre el principio de equidad, presentando a

(...) la equidad como culminación de su doctrina de la justicia, afirmando que lo equitativo es justo, pero trascendiendo la concepción de una justicia que resultaría de aplicar gramaticalmente una ley a un caso para el que evidentemente no ha sido hecha, ya que conduce a un resultado irracional e inicuo.

(Aristòteles, 1959)

Por consiguiente, dicho principio, es un avance, el cual, exige una aplicación de normas o sanciones, que conduzca a obtener un resultado racional y equilibrado.

A criterio de Lucrecia Aboslaiman la equidad,

³ CID H. Caso *Usón Ramírez vs. Venezuela*. Sentencia 20 de noviembre del 2009. Serie C.No. 207, párr. 87.

Es aquella parte de la justicia legal que nos induce a la no aplicación de aquellas normas que implican consagrar una injusticia grave y evidente; que, en el caso concreto, no revisten esencialmente el carácter de leyes; que no son las que la autoridad estatal previó para ese tipo de circunstancias, sino para otras similares; que por último, producirán con su aplicación a ese caso un mal común; entendido como desorden social, desigualdad en los repartos y desarmonía en la convivencia.

(Aboslaiman, 2017)

Entendiendo que no se trata de una exclusión de normas realizada desde un plano de la subjetividad, es decir, existen criterios objetivos, los cuales determinaran la supresión de ciertas normas. En el caso, de las sanciones sucede algo similar, no involucra una determinación de una sanción que solo se forma con la voluntad de quien impone la misma, sino que concurren determinadas circunstancias que deben cumplirse en la imposición de una sanción.

El principio de equidad

(...)radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.

(Corte Suprema de Justicia de la Nación , 2011)

Por consiguiente, se exige un tratamiento idéntico y cuando previamente se han establecido parámetros que determinan un trato diferenciado procederá una aplicación particular.

Por su parte, la proporcionalidad es” un proceso valorativo de las potestades normativas en su conjunto, por lo que en consecuencia contempla de forma triangular los diversos elementos de la norma habilitante: el presupuesto de hecho o situación, los medios que la norma posibilita y el fin” (Lòpez, 1988), es decir, este principio se refiere a una valoración general de las situaciones, que se consideran para determinar el contenido de una norma.

De manera que , la equidad se define como “una valoración y ponderación puntual de las circunstancias concurrentes en el supuesto de hecho que se subsume en la norma ” (Lòpez, 1988), en atención a lo cual, puedo llegar a la siguiente conclusión, que tanto la proporcionalidad y la equidad son principios que se sustentan en la valoración, sin

embargo, ésta se realiza desde perspectivas diferentes; porque en el caso de la equidad “se fija solo en la valoración y ponderación puntual de las circunstancias concurrentes en el supuesto de hecho que se subsume en la norma ” (Lòpez, 1988), se refiere a un análisis estricto de una situación, con lo cual, se podrá determinar la norma adecuada que debe aplicarse mitigando las demás circunstancias que se pudieran presentar, por lo que, la equidad se centra en buscar que el hecho se enmarque dentro los límites que establece la norma. Por este motivo, se puede afirmar que la equidad y la proporcionalidad, son procesos valorativos, el primero en el ámbito de las circunstancias de hecho y en segundo en relación a las potestades normativas.

Así por ejemplo, en el caso de los tributos, igualmente se presenta la diferenciación entre proporcionalidad y equidad,

(...) que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

(Margàin M, 1997)

De suerte que, los principios señalados no implican que sean opuestos entre sí, pero el primero implica un trato igual, y el segundo requiere de un análisis especial del caso particular.

1.6.3 Proporcionalidad e igualdad

Como afirma José Ignacio López “el principio de proporcionalidad de la Administración contempla indudablemente las valoraciones que el principio de igualdad conlleva en orden al ejercicio de potestades administrativas” (Lòpez, 1988), por este motivo, se encuentran totalmente vinculados dichos principios, sin embargo, más adelante, se tratara de establecer la diferencia que permitirá evitar confusiones entre los mismos.

El principio de igualdad se ha considerado integrado por tres categorías “ a) prohibición de trato discriminatorio, b) obligación de medidas de equiparación, y c) generalidad de la ley.” (Upegui), de tal forma que, la definición señalada hace referencia a la igualdad ante la ley. Sin embargo, se debe considerar que existe una diferenciación respecto del principio de igualdad que tiene dos manifestaciones la primera la igualdad ante la ley y

la segunda denominada igualdad en la aplicación de la ley, esta última considerada como aquella

(...) exigencia de que el juzgador utilice las mismas disposiciones, las interprete del mismo modo y adopte una misma decisión respecto de casos que coinciden en la totalidad de sus aspectos fácticos jurídicamente relevantes y utilice diversas disposiciones respecto de los casos que divergen en uno o más de sus aspectos fácticos jurídicamente relevantes (Díaz García, 2012)

De manera que, esta definición tiene un matiz más o menos similar con el principio de proporcionalidad, debido a que, la imposición de sanciones similares corresponde cuando se presentan las mismas circunstancias de hecho en el cometimiento de la infracción.

El principio de igualdad afirma la universalidad de los derechos, “la igualdad ante la ley fue así una conminación para aquellos que aplican la ley a no hacer distinciones o excepciones que no estuvieran previstas por la propia ley” (Perez, 2005), debido a lo cual, no se pueden hacer diferenciaciones al momento de aplicar la ley, salvo que dichas circunstancias se hayan considerado al momento de expedir la normativa. De manera que, el otorgamiento y aplicación de los derechos se debe cumplir atendiendo al principio de igualdad evitando las distinciones no contempladas en la legislación.

Los principios de proporcionalidad e igualdad guardan relación entre sí, como manifiesta Enrique García “no basta con demostrar que hay un interés constitucionalmente legítimo que justifica la desigualdad, sino que la persecución de ese interés tiene que ser real y proporcionado” (García), en consecuencia, la aplicación de una medida desigual, requiere de un análisis de proporcionalidad de la medida adoptada en concordancia con el fin perseguido.

Por lo tanto, “no se viola el mandato de igualdad si a todos los que se encuentran en igualdad de circunstancias relevantes se los trata de igual forma. Esto es lo que se ha dado a llamar en doctrina “igualdad jurídico material” o “principio de no discriminación” (Liliana Ronconi y Leticia Vita, 2012), por lo que, no habrá desigualdad al darse un trato equivalente a quienes se encuentran en la misma situación. Es así, que “el principio de igualdad implica la exclusión de todo trato desigual que no puede justificarse constitucionalmente” (Fix Fierro, 2003), entonces, una aplicación, en el cual, se consideraron las desigualdades, deberá poseer una explicación desde el ámbito constitucional.

La diferencia fundamental entre los principios radica en que “el principio de igualdad prohíbe intervenciones en los derechos fundamentales que sean discriminatorias. El principio de proporcionalidad prohíbe intervenciones en los derechos fundamentales que supongan un exceso de poder” (Cara, 1994), sin embargo, ambos principios tienen como punto coincidente los derechos fundamentales, pero la divergencia se encuentra en que actuaciones se impiden realizar con dichos principios.

Está claro, que en la aplicación del principio de igualdad se debe considerar que “(...) la desigualdad de trato no solo debe perseguir un objeto legítimo, sino que en todo caso debe darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida” (Suay Rincón, 1985), por lo que, este criterio evidencia que existe una relación entre estos dos principios, porque al analizar el principio de igualdad, se requiere realizar un examen de la proporcionalidad, debido a que este último constituye un elemento integrante de aquel.

En la misma línea, Miguel Ángel Fernández señala que, “la proporcionalidad es uno de los elementos que configuran el principio de igualdad” (Fernández, 2000), por tal motivo, constituye una categoría integradora del principio de igualdad. Sin embargo, según el criterio de los tribunales de justicia chilenos consideran “la proporcionalidad como rasgo justiciable, por separado y sin que deba considerársela, necesariamente integrando la igualdad” (Fernández, 2000), de manera que, precisando lo señalado puedo concluir que la proporcionalidad es algunas veces calificada como componente del principio de igualdad y otras no, pero, ninguna de las posiciones señaladas equiparan a estos dos principios.

1.6.4 Proporcionalidad y justicia

Partiendo de un concepto clásico de justicia, entendido como dar a cada quien lo que le corresponde, se ha relacionado al concepto de justicia con el principio de proporcionalidad. Por tal motivo, este último en el ámbito de la facultad sancionadora, exige que el castigo o sanción frente a la infracción sea el adecuado.

Adicionalmente, se debe señalar la clásica distinción entre justicia conmutativa y distributiva. La primera denominada también como principio de reciprocidad

(...) exige dar en contraprestación a otro tanto de aquello que se ha recibido como prestación de forma proporcional. La distributiva, concepto más amplio, hace referencia a la solidaridad con los más débiles de la sociedad, a cuyo fin se procurará una cierta

redistribución de cargas y ventajas de acuerdo a sus necesidades con el objeto de paliar y suprimir las desigualdades.

(Aristòteles, 1959)

Es decir, en el primer supuesto que exige reciprocidad de actuaciones, mientras que en la distributiva, se debe constatar las diferencias existentes para minimizar las cargas en razón de aquellas.

En relación a lo señalado en el párrafo anterior, James LLuis y Navas señala que “ el principio de proporcionalidad punitiva responde a un criterio de Justicia conmutativa, por cuanto su dirige a medir la pena que corresponde a cada sancionado en sí mismo, con independencia de la que proceda aplicar a otros responsables” (Lluis), debido a lo cual, estamos ante un principio que exige una adecuación considerando la gravedad de la infracción y el sujeto que ejecuto la infracción, por tal motivo, se debe analizar todas las consideraciones para lograr la imposición de una sanción, la cual se ajuste al principio de justicia.

En relación, a lo antes referido Hassemer manifiesta que “el principio de proporcionalidad es parte del postulado de justicia: “nadie puede ser incomodado o lesionado en sus derechos con medidas jurídicas desproporcionadas” (Hassemer, 1984), parece ser que una medida desproporcional implica que aquella es injusta, por consiguiente, la proporcionalidad constituye un filtro indispensable dentro del principio de justicia. Afirmando el criterio precedente, tenemos que

(...) un tributo puede ser desproporcionado o bien injusto, es decir, el gravamen puede infringir una u otra prohibición o, como será lo usual en la práctica ambas prohibiciones especialmente porque la desproporción de un gravamen lo torna en injusto y, por ello, aquel principio es una especie.

(Fernández, 2000)

Entonces la justicia es el género y el principio de proporcionalidad una subcategoría de aquel. De modo que, “la injusticia tributaria, entonces, importa la transgresión de principios y normas que pueden calificarse de cualitativos, de frente a los elementos cuantitativos que se protegen mediante la proporcionalidad” (Fernández, 2000), en atención a lo cual, queda demostrada la diferencia entre estos dos principios, debido a

que se ocupan de aspectos diferentes, el principio de justicia corresponde a las cualidades y el de proporcionalidad hace referencia al grado de afectación.

1.6.5 Proporcionalidad y abuso del derecho

El abuso del derecho que es un tema que se confunde con otras figuras jurídicas,

(...) modernamente se discute tanto su enfoque como las mismas posibilidades de encuadramiento, no encuentra en la jurisprudencia romana ni una terminología propia, ni una enunciación precisa, pese a lo cual se ha sostenido de forma casi unánime que uno de los terrenos concretos en que si podemos notar un larvado desarrollo y que constituye su campo de aplicación más importante es en los actos emulativos, vinculados con la propiedad inmobiliaria.

(Rutherford, 2013)

Por lo cual, se podría manifestar que el Derecho Romano no resulta ser el antecedente preciso de la teoría del abuso del derecho, sino que dicha institución tiene su aparición al tratar el tema de los actos emulativos.

Sin embargo, Josserand sostiene que en el derecho romano fue donde se generó dicho principio, expresa que

Los prudentes habían entrevisto y aun realizado en cierta medida los conceptos de la relatividad y del abuso de los derechos, como lo atestigua la máxima *Summum ius, summa iniuria*. Gayo decía que ya no debemos abusar de nuestros derechos; *male enim nostro iure uti non debemus*, y el derecho pretoriano en su conjunto, constituye una reacción de la equidad contra el derecho estricto, del espíritu de oportunidad y de sutileza contra el espíritu geométrico. Solo que parece que los romanos se limitaron, en esta obra de humanización y socialización del derecho, a perseguir el dolo y el fraude y a condenar la intención de causar daño; para ellos el acto abusivo únicamente era el que se cumplía con intención nociva.

(Josserand, 1999)

Debido a lo cual, no existe una postura indiscutible respecto del origen de la teoría del abuso del derecho, porque tenemos criterios diversos por un lado lo señalan su nacimiento en el derecho romano y otros en el derecho francés.

Entre quienes afirman su origen en el derecho francés, encontramos a Ordoqui quien manifiesta que “la teoría del abuso del derecho comienza por la elaboración

jurisprudencial en Francia. A partir de 1804, la jurisprudencia que representa el llamado derecho vivo, es la que por primera vez tiene que encarar la resultancia del ejercicio abusivo del derecho” (Ordoqui Castilla, 2010), para aclarar la diferencia respecto del nacimiento de la teoría del abuso del derecho existente entre el derecho romano y el derecho francés, Rengifo expresa que

(...) en el primero el acto abusivo era indefectiblemente un acto malicioso, tanto que en el derecho positivo francés para que exista abuso, el acto debe ser antifuncional, esto es, contrario al espíritu, a la finalidad de un determinado derecho subjetivo. De intencional, pues, se ha pasado a un criterio social.

(Rengifo García)

Es decir, en la doctrina romana constituía abuso del derecho aquella actuación que encerraba el ánimo de dañar, mientras que para los franceses existía abuso cuando se afectaba la finalidad del derecho en sí.

Es necesario, entender que en consiste el abuso del derecho, para Enrique Cuentas con la aplicación de dicho principio se trata

(...) de establecer si el agente puede o no hacer uso de la facultad que le concede la ley cuando ese ejercicio afecta a un tercero o al grupo social, es decir si el agente puede o no ejercitar su facultad jurídica dentro de los límites legales.

(Cuentas Ormachea)

Por tal motivo, aunque actué dentro de lo establece la ley se analizara si la facultad se ejercitó de forma adecuada, y deberá analizarse si las actuaciones pueden o no causar detrimentos en derechos de terceras personas.

Así mismo, Alterini menciona:

(...) que entre otras, se configura abuso de una facultad cuando quien la ejerce lo hace eligiendo aquella manera que resulta más dañosa al deudor, ocasionando al deudor un perjuicio anormal excesivo, actuando de manera no razonable, repugnando a la lealtad y confianza recíproca.

(Alterini, 1995)

De modo que, las actuaciones de la administración tienen las herramientas que les proporciona el ordenamiento jurídico, pero ello, implica utilizar las medidas convenientes que corresponden aplicar a una determinada situación.

La valoración del principio de abuso de derecho en el ámbito del derecho tributario se evidencia cuando

(...) la Administración tributaria lo utiliza con el fin de determinar un aumento considerable en la cuantificación de la base imponible, o bien, en la imposición de una sanción, o incluso en la denegación o supresión de cualquier beneficio fiscal, debe ser debidamente probado siempre en relación con las circunstancias objetivas apreciables en cada relación jurídica tributaria.

(Barrachina, 2009)

La actuación no conforme a derecho acarrea un perjuicio y es posible determinar si aquella no se enmarca dentro de lo establecido en el ordenamiento jurídico, debido a la existencia de condiciones específicas que permiten dicha evaluación.

Respecto del abuso del derecho existen varios criterios, un juicio objetivo “entiende que media abuso del derecho cuando el titular los desvía de la finalidad que justifica su existencia, con prescindencia de la reprochabilidad de la conducta abusiva, es decir, aunque su agente no actúe con dolo ni culpa” (Zavala, 2004), en consecuencia, no importa la intención con la cual se actué lo que interesa es que se utilicen medios o instituciones pero no para la fin que fueron creados. Por lo tanto, el principio de proporcionalidad

(...) reside en la necesidad de restringir y legitimar la acción estatal por el fin al que sirve, que es, por lo demás, el que determinará el peso y la medida de los instrumentos que lícitamente pueden utilizarse, para evitar así que el ciudadano se convierta en un mero objeto o destinatario de la intervención pública.

(Barnes)

En atención a lo cual, el abuso se presenta cuando a cada medio se le da una finalidad diversa para la cual fue creado y pensado, afectando al administrado por el manejo arbitrario de los medios.

Cuando se realiza una actuación desproporcionada y se realizan actuaciones administrativas con abuso del derecho se produce un daño, pero

(...) en el primer caso el exceso productor del daño es ilegítimo por no respetar los límites legales y sustanciales de las correspondientes potestades administrativas, y en el segundo caso los límites del abuso del derecho no están expresamente en la norma, sino en la conciencia social de la época.

(López, 1988)

De suerte que, en relación al ámbito en donde se sitúan los límites se puede determinar la diferencia entre estos dos principios.

1.6.6 Proporcionalidad y buena fe

La buena fe es un principio general del ordenamiento jurídico que constituye “una regla de conducta a que han de ajustarse todas las personas en sus respectivas relaciones, que deben adoptar un comportamiento leal en toda la fase previa a la constitución de tales relaciones” (Ortiz), este principio que se aplica a todo el ordenamiento jurídico y determina que las actuaciones se realicen de manera legítima, castigando las actuaciones maliciosas o temerarias.

Según el criterio de José Ruiz de Velasco “por buena fe ha de entenderse el cumplimiento leal, honrado y sincero de nuestros deberes para con el prójimo, y el ejercicio también leal, honrado y sincero de nuestros derechos” (Velasco, 1976), de manera que, todo acto contrario a lo establecido en el ordenamiento jurídico implicaría una actuación contraria al mencionado principio.

La buena fe como principio general

(...) protege un bien, el valor ético social de la confianza jurídicamente válida frente a cualquier lesión objetiva que pueda sufrir, haya sido o no maliciosamente causada. Un acto es contrario a la buena fe cuando produce una lesión, cualquiera que sea la intención del causante.

(Sainz)

De manera que, aquello vinculado al ejercicio de la facultad sancionadora, es decir, cuando las sanciones impuestas no son proporcionales con la infracción cometida, se presenta una actuación carente de buena fe.

Resulta procedente, realizar una aclaración respecto del principio de buena fe y los sentidos que se le han dado. En el sentido subjetivo,

La buena fe se refiere a la intención con la que obran las personas o la creencia con que lo hacen, por lo cual se le llama buena fe – creencia. Y en sentido objetivo, la buena fe actúa como regla de conducta, es un estándar jurídico que orienta la actuación ideal del sujeto, por lo cual se le llama buena fe- lealtad.

(Carlos Soto y Jorge Mosset, 2009)

Por lo tanto, el criterio subjetivo se refiere a la convicción de quien actúa, mientras el objetivo está marcado como un parámetro orientador de una conducta esperada.

Para cierta parte de la doctrina, el principio de proporcionalidad se relaciona con el de buena fe, porque una “actuación desproporcionada es contraria a las exigencias de la buena fe, en cuanto el sujeto adopta una conducta que no es la conducta normal y recta que podría esperarse de una persona asimismo normal” (Perez J. G., 1983), en consecuencia, la adopción de una medida no proporcional, a su vez, acarrea violación del principio de buena fe, pues lo adecuado es que no se agrave la situación de una persona sino en la medida que resulta necesaria. Por ello, “no actúa de buena fe el que grava a otro innecesariamente, el que impone limitaciones superiores a las necesarias para cumplir la finalidad pretendida o exige prestaciones desmesuradas” (Perez J. G., 1983), de modo que , uno de los componentes de la buena fe coincide con la proporcionalidad de las medidas adoptadas para hacer efectivo del ius puniendi.

Derecho Penal Tributario

El derecho tributario material no es idóneo por sí solo, por lo que, necesita de un componente imprescindible, en donde se establezca las sanciones que se prevén para los diferentes incumplimientos de la norma material.

Según Héctor Villegas “cuando la trasgresión se lleva a cabo respecto a deberes tributarios, estamos en el ámbito del Derecho Penal Tributario; o sea cuando no se cumple con pagar el tributo, cuando no se cumple con los deberes formales que el fisco exige, o para determinar el tributo” (Villegas), por lo tanto, las contravenciones y faltas reglamentarias corresponden al derecho penal tributario, según el criterio expuesto por dicho autor.

Para Jorge Zavala las normas del derecho tributario penal “son las que definen las infracciones, o sea, las violaciones de las obligaciones tanto del derecho sustantivo como del derecho administrativo y establecen las sanciones correspondientes” (Zavala Egas, 2008) , de tal forma que, las normas deben establecer de manera precisa los comportamientos que constituyen infracciones y las sanciones que les corresponden, cumpliéndose así con la debida estructuración del derecho tributario penal.

Se sustenta por parte de varios doctrinarios que en el derecho tributario penal se presenta una vulneración al principio de igualdad, debido a que, la aplicación de las penas es aceptable siempre que, “la administración actué como poder estático en defensa del orden público, ejerciendo sus funciones de policía o sus funciones disciplinarias como jefarca de la administración” (Valdés Costa, 2004), lo cual, no sucede en el ámbito tributario penal donde la administración actúa como sujeto en una relación jurídica que tiene un contenido patrimonial. Se establece que existe el rompimiento del principio de igualdad entre las partes, porque existe “una triple condición del Estado, de legislador, acreedor y juez” (Valdés Costa, 2004), sin embargo, se señala que la solución respecto del planteamiento mencionado se encuentra en la posibilidad de recurrir a la vía judicial , a pesar de que, mayoritariamente se acepta dicho fundamento, desde mi opinión la oportunidad de una revisión a la sanción impuesta no constituye una respuesta eficaz al quebrantamiento del principio de igualdad entre las partes.

1.7 Principios del Derecho Penal Tributario

1.7.1 Irretroactividad de la Ley

Las normas tributarias punitivas “van a regir únicamente para el futuro, tal como emana de la premisa general de la vigencia de las leyes. Pero aparece una importante salvedad propia del Derecho Penal y de la intención de atenuar la situación de quien ha cometido una infracción: el efecto retroactivo” (Benítez), es decir, la garantía de que se apliquen normas derogadas cuando conlleven un mayor beneficio a favor del contribuyente.

En efecto, la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria

(...) resulta ser más coherente con los postulados constitucionales, pues no parece razonable que si la colectividad considera que, a partir de una fecha una conducta deba sancionarse en menor escala, por revelar un menor perjuicio para el fisco, por ejemplo, a determinados sujetos se les aplique la sanción anterior, siempre y cuando ésta no haya quedado firme.

(Gamba Valega)

Se debe añadir, que la retroactividad favorable al ser totalmente viable en los delitos, resulta adecuada su aplicación a las infracciones tributarias que implican menor gravedad.

Acudiendo a la elaboración de la doctrina jurídico penal en la cual se señala que

(...) la no aplicación retroactiva de la ley más favorable debe entenderse contraria al principio de proporcionalidad. De ningún modo puede decirse que aquí la pena resulta un medio idóneo para proteger el bien jurídico, en cuanto que precisamente el legislador ha considerado con su nueva decisión, que o bien considera la conducta lícita o bien considera que otras sanciones del ordenamiento jurídico distintas a la pena son suficientes para su tutela.

(Tomas Vives Antón y Manuel Cobo del Rosal, 1999)

Por lo tanto, si se ha determinado que los comportamientos requieren de una sanción que implique una menor severidad, entonces resulta que la aplicación retroactiva únicamente se cuándo implique mayor benevolencia a favor del contribuyente.

Siempre que se reconoce el principio de irretroactividad suele mencionarse junto a este, al principio de retroactividad favorable en materia sancionadora, motivo por el cual, al momento de sancionar las infracciones, corresponde aplicar “no la norma que estuvo

vigente cuando esta se cometió, sino la que hubiera sido más favorable entre ese momento y aquel en el cual se impone el castigo, o incluso después, si cambia durante su ejecución” (Baca Oneto, 2016), llegando a la conclusión, de que el principio de irretroactividad cumple una doble función: la primera que impide la aplicación retroactiva de normas desfavorables, y la segunda que garantiza la aplicación de sanciones favorables, aun cuando las mismas ya han sido derogadas . Ahora bien, el fundamento de la retroactividad, no emana del principio de irretroactividad, por el contrario, se suelen mencionar como posibles fundamentos la igualdad o proporcionalidad, entendiendo que si una determinada conducta implica una menor afectación no puede mantenerse una sanción más gravosa.

Es decir, las normas tributarias punitivas se aplicaran para las infracciones venideras, empero se aplicaran retroactivamente dichas disposiciones conforme lo establecido en el Art. 311 del Código Tributario , es decir, cuando se “(...) supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común” (Código Orgánico Tributario , Registro Oficial Suplemento No.- 38 , 2005), de tal forma, que la regla establecida en dicho cuerpo normativo contempla la aplicación retroactiva de forma expresa, por lo que, la irretroactividad en el ámbito tributario dista mucho de ser una regla absoluta.

En concordancia con lo antes mencionado, en la Constitución de la República en el artículo 76 encontramos la enumeración de las garantías que deben ser observadas en todo proceso, sin embargo, en el numeral 5 se señala que,

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

(Constitución de la República del Ecuador , 2008)

Dicha disposición no establece una definición del principio estudiado, pero contempla la regla de la retroactividad favorable, cuando las sanciones que se ponen en vigencia implican mayor severidad para el contribuyente.

1.7.2 Presunción de Conocimiento

La presunción de conocimiento es una presunción de derecho, la misma, que no puede ser destruida con una prueba en contrario.

Este principio rector del derecho tributario penal tiene dos salvedades cuando:

- ✓ “Existe error, culpa o dolo.
- ✓ Se origina por instrucción expresa de funcionarios de la Administración Tributaria” (Benítez, 2009).

El error es en sí una atenuante, mucho más cuando se ha originado por una información equivocada proveniente de funcionarios de la Administración Tributaria, sin embargo, esta circunstancia no exonera de responsabilidad al que ha cometido una infracción tributaria.

Para comprender el error en el ámbito del derecho tributario se debe mencionar la opinión de Vicente Díaz, quien señala que el error se refiere

(...) a la ignorancia o a una interpretación defectuosa de las normas, con lo que se configura el error de derecho y el error sobre el hecho cuando se trata de la ignorancia de una realidad externa o una falsa percepción de la realidad, también se refiere a la importancia de determinar si es vencible sobre un elemento esencial de la obligación. Estas clases de errores, también se pueden encuadrar en los criterios generales de error de tipo y de prohibición, los cuales siempre deberán tomar en cuenta las condiciones particulares del sujeto activo de la infracción.

(Díaz, 1999)

Por lo tanto, los conceptos de error de tipo y error de prohibición deben ser analizados cuando se trate el error en el ámbito del derecho tributario penal, concluyendo entonces que, este constituye una causa de excusa si se evidencia en el cometimiento de un delito tributario. Adicionalmente, el error debe haberse cometido de buena fe para eliminar la responsabilidad penal.

Ahora corresponde precisar dos conceptos, los cuales son fundamentales en el entendimiento de la primera salvedad al principio de presunción de conocimiento. Primero, definir al error de tipo, que en palabras de Muñoz Conde es “el desconocimiento o ignorancia de los elementos de carácter objetivo que caracterizan un hecho como típico” (Muñoz Conde, 1999) y a su vez al error de prohibición,

(...) se presenta no solo cuando el autor cree que actúa lícitamente, sino también cuando ni siquiera se plantea la licitud o ilicitud de su hecho. El error de prohibición puede referirse a la existencia de la norma prohibitiva como tal o a la existencia, límites o presupuestos objetivos de una causa de justificación que autorice la acción, generalmente prohibida.

(Muñoz Conde, 1999)

En consecuencia, el primero involucra la ignorancia respecto de los elementos constitutivos del tipo, mientras que el segundo puede subdividirse en: error de prohibición directo porque se refiere a la acción como tal del error sobre el contenido de las causas de justificación.

1.7.3 Territorialidad de la ley

Las infracciones que se han cometido en territorio ecuatoriano se juzgaran por jueces ecuatorianos y en conformidad con nuestra legislación. Debiendo realizarse una precisión la siguiente precisión que “también, se entenderán cometidos en el Ecuador si los efectos de la acción u omisión que comporte algún modo de evasión tributaria de forma parcial o total cometida en el exterior, se producen en nuestro país, se entiende que esta infracción ha sido cometida en el Ecuador” (Benítez, 2009), todo lo mencionado se relaciona a la facultad que tiene el estado para proveerse de los medios financieros para el cumplimiento de sus fines, es decir, la imposición de tributos en un determinado estado, garantiza el ejercicio de dicha potestad, sin embargo, el cometimiento de una infracción afecta al estado, por lo cual, le corresponde al mismo el ejercicio de la facultad sancionadora.

CAPÍTULO 2

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS.

2.1 Infracciones tributarias

Para abordar este tema de manera sistematizada, iniciare por mencionar algunos criterios respecto de la conceptualización de las infracciones tributarias. Una primera definición concibe a las infracciones tributarias como las " (...) acciones u omisiones por las que se incumplen los mandatos imperativos de las normas tributarias (...)” (José Perez de Ayala y Eusebio González, 1994). Por su parte, Sánchez Hernández expresa que es

Todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o realizar lo que la misma prohíbe. Ejemplos: a) el contribuyente del impuesto a la renta que debe presentar su declaración anual y no lo hace (...).

(Sánchez Hernández, 2001)

Dicho criterio clarifica de una forma sencilla el concepto de infracción en el ámbito fiscal o tributario. Sin embargo, mencionare otros criterios que agregan ciertos elementos que se deben analizar a fin de dilucidar el tema y deducir las dudas que podrían existir. Así es que, a juicio de Juan Martín Queralt

Son aquellas acciones u omisiones en las que concurra dolo o culpa. No tiene cabida la responsabilidad objetiva, sino que debe poder formularse un juicio de reproche al autor de la infracción. El principio de culpabilidad está claramente presente en este concepto.

(Queralt)

De la definición se desprende dos precisiones que se deben realizar. La primera, se relaciona a la exigencia de una acción, entendido que

Toda infracción tributaria está constituida por un comportamiento positivo o simplemente omisivo (acción u omisión) de una persona a través del cual se lesiona un derecho de la Hacienda o se vulnera el mandato o prohibición contenido en la norma de carácter tributario.

(Pérez Royo, 2012)

Es decir, existen dos manifestaciones de la conducta, la primera implica el desarrollo o cierta actividad, mientras que la segunda se vincula a la falta de actividad. La segunda precisión, se vincula a la presencia del elemento subjetivo en la conducta, es así, que no constituye infracción la actuación aislada de ese elemento, de tal forma que, las sanciones se rigen por un sistema de responsabilidad subjetiva, cabe señalar que

De ese modo podríamos, avanzando, llegar a la conclusión de que dolosidad o culposidad de la conducta humana son conceptos categorialmente válidos para la totalidad del Ordenamiento Jurídico, aunque hayan sido aportados por el Derecho Penal, al igual que la teoría de la tipicidad.

(Quintero Olivares)

De tal manera que, la exigencia de estas categorías en las infracciones tributarias, no causa un problema respecto de la afectación a la naturaleza de las infracciones en el ámbito administrativo, debido a que se mantienen ciertos principios propios en el derecho penal. Aquello sucede en la ley de gestión tributaria argentina, en la cual,

(...) se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de la infracción tributaria, pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa.

(Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, 2000)

Por lo tanto, la no adopción de los términos que se han reservado para el derecho penal, no significa un cambio respecto de la teoría de la responsabilidad adoptada en el derecho argentino. Sin embargo, en el Código Tributario ecuatoriano en el artículo 314, se establece que “constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”, de suerte que, no se considera el contenido de la voluntad, sino que se adopta el sistema de responsabilidad objetiva. Por lo tanto,

La culpabilidad en suma, no es necesaria y basta con la voluntariedad de la acción, que desde esta perspectiva es lo único imprescindible. Es decir, que el sujeto tiene querer el resultado (voluntariedad) aunque no sea preciso que sea consciente de la malicia del mismo y, aun así, lo desee (intencionalidad o culpabilidad).

(Nieto García, 2012)

Con ello, se evidencia que nuestro sistema no se analizaría el principio de culpabilidad en las sanciones impuestas por la administración tributaria.

Existen diversas definiciones respecto del tema abordado en este acápite. Así, para Flores Polo la infracción tributaria como “toda transgresión, quebrantamiento, incumplimiento de una ley tributaria. Están determinadas objetivamente y las sanciona la administración. A diferencia del delito tributario que supone dolo y se juzga por el poder judicial” (Flores Polo , 1977), de modo que, se añade un elemento adicional en la definición, este es, la tipificación de las infracciones en el ordenamiento jurídico correspondiente al ámbito tributario, garantizando adicionalmente la seguridad jurídica, respecto de conocer que actuaciones han sido catalogadas de infracciones en la legislación. La tipicidad en palabras de Fernando Pérez Royo implica que “el comportamiento infractor, así como la sanción prevista para el mismo, debe aparecer descrito con suficiente precisión en una norma. Se trata del principio del injusto típico, característico de todo ordenamiento represivo” (Pérez Royo, 2012), adicionalmente, desde la perspectiva de Hugo López la tipicidad es “ (...) la exigencia de *lex certa* o, si se prefiere, la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores, de la taxatividad en la determinación legal de las conductas constitutivas de infracción y acreedoras de sanción” (López), sin embargo, se debe aclarar que “el mandato de tipificación tiene dos vertientes: dado que no solo la infracción sino también la sanción debe estar debidamente prevista en la norma que, mediando reserva legal, ha de tener un rango de ley” (Nieto García, 2012) , en atención a lo cual, puedo señalar que en el caso ecuatoriano la definición establecida en el código tributario respecto de la infracción tributaria incorpora dicho requisito, lo cual, también se encuentre en concordancia con el precepto constitucional establecido en el artículo 76 numeral 3.

Las infracciones tributarias “pertenecen al campo de lo ilícito, al que se aplican sanciones pecuniarias y sanciones penales, las mismas que deben estar previstas de antemano en la ley, de acuerdo a los principios generales que configuran lo punitivo” (Andrade, 2011), esta definición es anterior a la reforma introducida por el código orgánico integral penal, por lo que, actualmente frente a las infracciones tributarias cabe únicamente sanciones pecuniarias y otras de carácter accesorio.

2.2 Elementos integrantes de las infracciones tributarias

Entendiendo que la infracción tributaria es la vulneración de las normas jurídicas que determinan las obligaciones tributarias de carácter sustancial o formal, que deben ser acatadas por los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria. Por lo tanto, hay que diferenciar las obligaciones sustanciales o principales de las llamadas formales. Las primeras, implican

(...) pagar una suma de dinero al fisco. Se trata de una obligación de dar y, específicamente de dar una suma de dinero, mientras que las obligaciones accesorias o llamados deberes tributarios sin contenido patrimonial son actos o abstenciones ordenadas por la ley, tendientes a asegurar y facilitar la determinación, fiscalización y recaudación de los tributos.

(Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, 2005)

En definitiva, las principales suponen una obligación de dar y las segundas una obligación de hacer o no hacer. Las infracciones tributarias “se rigen por los principios básicos de la teoría del delito ” (Fernández Martínez , 1998), que como conocemos son : la acción, la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad, sin embargo, más adelante se realizara la precisión correspondiente de la culpabilidad, la misma que constituye el elemento de mayor controversia en el estudio de los elementos de las infracciones tributarias. Sin embargo, para varios autores se deben realizar ciertas precisiones logrando ajustarse determinados conceptos, es decir, “se debe matizar esta idea, debido a que el principio de culpabilidad no tiene paragón en el derecho tributario” (Alvarado Esquivel , 2005)

Luego de comprender las definiciones precedentes, se analizaran dichos elementos de manera más detallada, para comprender la configuración de los mismos en conformidad con el derecho tributario.

2.2.1 Acción

La acción, constituye el primer eslabón de estudio para determinar si un comportamiento debe ser sancionado, para luego pasar al análisis de los demás elementos constitutivos de la infracción. Según el criterio de Fernández Cuevas, “todo el entramado jurídico de las infracciones descansa sobre el concepto de acción, entendida ésta como conducta humana voluntaria que produce un efecto jurídico, una modificación en la realidad jurídica (...)” (AAVV, 1982), la misma, que debe comprenderse en su sentido amplio, es decir, tanto

una actuación positiva como un negativo. Así pues se señala que, la acción implica dos aspectos que son:

(...) i) corresponde a la conducta del agente el cual puede ser positiva (hacer algo que la ley prohíbe), o negativa (dejar de hacer algo que la ley ordena). La acción debe ser entendida como una exteriorización que comprende tanto la acción como la omisión; ii) es una conducta externa, positiva o negativa, humana y voluntaria que causa un resultado.

(Grisanti Aveledo)

Es decir, “de acuerdo con la forma de acción, los ilícitos tributarios pueden ser clasificados como de comisión (de hacer) y de omisión (no hacer) (Creus, 1999), es por ello, que la acción ya sea en la dimensión positiva como negativa, una vez ejecutada debe ocasionar un cambio en el mundo exterior.

A criterio de Welzel:

La dirección final de una acción se cumple en dos fases. La primera, que se desarrolla en la esfera del pensamiento comprende tanto la selección, por parte del autor, del fin que quiere alcanzar; como la elección (en base a su saber causal) de los medios de acción necesarios para realizar dicho objetivo y el cálculo de los efectos concomitantes o accesorios que están vinculados a los factores causales considerados junto al logro del fin.

(Welzel, 2003)

Por lo tanto, esta primera etapa implica una planificación de la forma como se quiere llevar a cabo la actuación partiendo del fin que se pretende alcanzar. Mientras que la segunda etapa se traduce “en que el agente, después de haber cumplido con las operaciones antes señaladas, pone en movimiento, de acuerdo a un plan, los medios de acción (factores causales) elegidos con anterioridad, cuyo resultado es el fin y los efectos concomitantes” (Silva Sánchez, 1992), de tal manera, que la actuación dirigida por la voluntad final, se realiza en tiempo y espacio real, desde esta teoría la voluntad siempre implica un fin, que es considerado desde la fase inicial.

2.2.2 Tipicidad

La tipicidad constituye un principio de garantiza a los ciudadanos la posibilidad de conocer los comportamientos que son considerados como infracciones, es decir, aquellas

conductas que el legislador luego de realizar un análisis no estima como actuaciones neutrales, sino que por el contrario, implican una afectación a bienes jurídicos que requieren una protección. Por lo que,

Se considera esencial la descripción legislativa previa de las conductas sancionables y la sanción meritoria frente a tal previsión, conforme a las garantías materiales, temporales y formales; aunque en ésta última se verifique una flexibilización del principio de legalidad debido a la posibilidad de habilitar fuentes normativas de segundo grado, como el reglamento.

(García Gómez de Mercado, 2007)

Lo que implica, que la descripción de las infracciones se realice de manera precisa y clara, con lo cual el ciudadano tendrá un conocimiento apropiado de las conductas prohibidas. Este elemento suele confundirse con el principio de legalidad, sin embargo, este último

(...) se refiera a la forma, a los modos de creación del Derecho, mientras que a tipicidad alude al contenido, la ley debe definir los contornos precisos los tipos de las infracciones, permitiendo a sus destinatarios conocer claramente el mandato o prohibición y la sanción aplicable a la violación de uno u otra.

(Pérez Royo, 2012)

Es decir, la tipicidad implica la descripción que se realiza en la norma jurídica respecto de los comportamientos considerados como infracciones, mientras que la legalidad atañe a la exigencia de que tanto las infracciones como sus correspondientes sanciones figuren en normas que tengan jerarquía de ley.

Ahora bien, “en el ámbito sancionador administrativo son frecuentes las tipificaciones imprecisas y ambiguas, las formulas abiertas o en blanco y las cláusulas de extensión analógica, que muchas veces impiden conocer a ciencia cierta cuales son las conductas sancionable” (Prieto Sanchís, 1982), por lo que, esta forma de tipificación de las sanciones constituye un problema al impedir una comprensión precisa de los comportamientos que constituyen infracciones.

2.2.3 Antijuridicidad

La antijuridicidad “es un juicio negativo de valor que recae sobre un comportamiento humano y que indica que ese comportamiento es contrario a las exigencias del

ordenamiento jurídico” (Muñoz Conde, 2004), aclarando que dicho elemento representa un concepto unitario válido para todas las ramas del derecho. De tal manera que,

No existe una antijuridicidad penal en contraposición a una antijuridicidad general. No hay algo antijurídico dentro del derecho penal ni algo que no sea antijurídico fuera de él o viceversa. El derecho constituye una unidad cerrada, el derecho y la antijuridicidad son los mimos en todos los diversos campos.

(Márquez Piñero, 2003)

Así que, la antijuridicidad al ser un elemento universal, no interesa únicamente al derecho penal, por eso resulta válida su aplicación al ámbito tributario. Según manifiesta Sainz de Bujanda “que en general, una infracción es una conducta contraria a una norma jurídica y que, por tanto, la infracción tributaria es toda conducta contraria a una norma jurídica tributaria”. (Sainz de Bujanda, 1982), es decir, conceptualiza la antijuridicidad en el ámbito tributario, resulta importante señalar que este elemento será analizado, luego de comprobar si la conducta cumple los elementos precedentes que actúan como un filtro para determinar que conductas finalmente acarreen responsabilidad.

En el derecho penal cuando se estudia la antijuridicidad como elemento del delito, se analiza las causas de justificación, sin embargo, este tema no se estudia a profundidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador, no obstante García Gómez sostiene que

(...) resultan aplicables las previsiones del ordenamiento penal en materia de causales de justificación, a falta de previsión expresa, entre las cuales figuran la legítima defensa, el estado de necesidad y el cumplimiento de un deber o el ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo.

(García Gómez de Mercado, 2007)

Por lo que, las causas de justificación permiten verificar la antijuridicidad material de los comportamientos, excluyendo aquellos que aunque son hechos típicos están conforme a derecho.

En la doctrina jurídico penal se establece una diferencia entre la antijuridicidad formal y material. La primera consiste “en la oposición a la norma derivada de un comportamiento atribuible a un sujeto. Para encontrar este concepto es dable señalar que por exclusión las acciones ilícitas son antijurídicas y pueden constituir la antijuridicidad” (Creus, 1988),

así pues, el hecho es antijurídico formalmente cuando se realiza un análisis limitado, es decir, sin entrar a comprender el contenido material de la actuación, mientras que la antijuridicidad material “exige además de una acción contraria al derecho positivo, la violación de algún orden superior de valoración de conductas o la lesión de algún género de intereses considerados por la sociedad”(Conde Pumpido Ferreiro, 1990), entendiendo que esta última implica elementos valorativos, los cuales se establecen como de interés fundamental de la sociedad.

2.2.4 Culpabilidad

Este elemento tiene su particularidad en el ámbito de las infracciones tributarias, comenzare por mencionar que “el ilícito tributario o la infracción tributaria, desde una perspectiva lógico jurídica, se distingue del delito por contener, este último los presupuestos de la culpabilidad” (Vizcardo, 2015), esta definición permite comprender la actual regulación respecto de las infracciones tributarias en nuestro código tributario , las mismas que se rigen por la teoría de la responsabilidad objetiva, diferenciándose de los delitos los cuales se rigen por la teoría subjetiva, es decir corresponde analizar la culpabilidad.

La culpabilidad como elemento constitutivo de las infracciones tributarias implica que únicamente el cumplimiento del supuesto establecido en la norma permite el surgimiento de la sanción, debido a que no se requiere un análisis de la intencionalidad en la actuación del contribuyente.

Para Hugo López López:

La idea de culpabilidad del Derecho penal se expresa en el ámbito administrativo sancionador con el término responsabilidad. Ambos tienen un contenido equiparable, pero la necesaria atribución de la conducta a su autor se denomina responsabilidad en materia sancionadora para despojarla del componente ético o social que se halla implícito en el de culpabilidad; que conociera o pudiera conocer la contrariedad al derecho de su conducta; y por último, que le fuera exigible una conducta distinta a la realizada.

(López López, 2009)

Estando de acuerdo con lo mencionado, debido a que la utilización del término responsabilidad permite tener una idea clara del contenido que implica este elemento en el derecho tributario sancionador.

Es evidente que el derecho penal común presenta criterios especiales para el análisis de la culpabilidad, los cuales no deben considerarse al momento de tratar las infracciones tributarias, sino únicamente en los delitos tributarios.

2.3 Los sujetos infractores

Luego de realizar una síntesis de los elementos integradores de las infracciones tributarias, ahora se debe dar respuesta a la siguiente interrogante ¿A quiénes se exige el cumplimiento de la sanción frente a la infracción cometida?, para ello, se debe partir de un concepto fundamental el principio de responsabilidad. Ciertamente, es que este principio propio del derecho penal se ha trasladado al derecho sancionador, definiendo a la responsabilidad personal como aquella “según el cual las consecuencias de la infracción pueden ser exigidas más que a las personas que con su comportamiento han causado lesión constitutiva de la misma infracción” (Pérez Royo, 2012). Los sujetos contraventores pueden ser contribuyentes, responsables, terceros, empleados y funcionarios.

2.3.1 Los contribuyentes

Las infracciones tributarias principalmente son cometidas por el contribuyente, que

Es la persona que, desde el punto de vista jurídico debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado. Es una carga que en las constituciones de los Estados de derecho está regulada, en forma más o menos explícita, en función del principio fundamental de la igualdad ante las cargas públicas, consustanciado con el concepto de capacidad contributiva.

(Valdés Costa, 2001)

Al ser el contribuyente quien soporta la carga, lo más común resulta ser que el afectado directo vulnera las disposiciones normativas que regulan la forma y contenido de los deberes formales que deben ser cumplidos.

Es importante señalar ciertas características que permiten identificar a los contribuyentes, y con ello lograr diferenciarlos de los demás sujetos infractores, entre las cuales tenemos: “es el realizador o titular del hecho imponible, es titular de la capacidad económica

definida en el hecho imponible y la tercera pero no menos importante es quien soporta en su patrimonio la carga tributaria” (Checa González, 1998), estas particularidades, son adoptadas por las diferentes definiciones sobre los contribuyentes, por lo tanto, se podría mencionar que el rasgo principal es quien soporta la carga tributaria por realizar el hecho generador de las obligaciones tributarias.

2.3.2 Responsables

Es responsable tributario, y como consecuencia lo que hace es satisfacer una deuda que por ningún motivo es propia sino que precisamente ajena y cuya presencia existe por el hecho de que el sujeto activo procura asegurarse por algún medio el cobro de la misma. Es decir, el responsable debe cumplir con la obligación tributaria cuando el obligado principal no la hubiere satisfecho, subsistiendo su derecho para pedir la restitución de lo pagado, repitiendo en contra del contribuyente.

Según el criterio de Miguel Alvarado, “el responsable del tributo es un sujeto que viene obligado legalmente, junto al sujeto pasivo o contribuyente, a pagar la deuda tributaria” (Alvarado Esquivel , 2005), aparece junto al sujeto principal, que es quien efectivamente efectúa el hecho imponible. Por lo tanto, es el

(...) sujeto titular de la obligación accesoria (dependiente y subordinada), subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria, o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado a la Hacienda Pública por determinadas conductas ilícitas.

(Alvarado Esquivel , 2005)

Es decir, cumple con una función de garantía para el cobro de las deudas tributarias así como de las sanciones impuestas al contribuyente. Confirmando lo señalado precedentemente, Sonsoles Mazorra manifiesta que el responsable

(...) no queda obligado como consecuencia de la realización del hecho imponible, sino de otro presupuesto de hecho, el de la responsabilidad, que aunque conexo con el anterior, es diferente. Pero además la obligación del responsable no surge con la mera realización del presupuesto de hecho previsto en la norma, sino que además es necesaria la realización del hecho imponible, en virtud del cual queda obligado el sujeto pasivo.

(Mazorra Manrique de Lara, 1994)

Por lo tanto, se requiere el cumplimiento en primera instancia del hecho imponible por parte del contribuyente, y con ello surge la obligación respecto del responsable.

2.3.3 Terceros

En la categoría terceros encontramos a los agentes de retención y percepción. A criterio de Narciso Sánchez las obligaciones de terceros, son las que corresponden “a las personas físicas y morales que asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal o directo ya sea voluntariamente o por mandato legal y que por lo tanto deben de colaborar con la Hacienda Pública” (Sánchez Gómez, 2003), así pues, los terceros coadyuvan al ejercicio de la facultad recaudadora por parte de la administración tributaria. Los agentes de retención son aquellas “personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligados a ello” (Andrade, 2011), por lo que, los agentes de retención tienen obligación independiente de aquella originada para el contribuyente, es decir, “la obligación es autónoma porque corresponde a un sujeto diferente aunque su pago aproveche al sujeto pasivo” (Pérez Royo, 2012), así pues, su actividad se asimila a la de un intermediario, debido a que la retención constituye

Una obligación que nace de forma instantánea, es decir, cada vez que se realiza el presupuesto de hecho consistente en el pago de rendimientos sujetos a retención, surgiendo para el retenedor la obligación de detraer parte de dichos rendimientos a efecto de proceder a su posterior ingreso en el Tesoro Público.

(Alvarado Esquivel , 2005)

Existe una relación de doble vía, la primera entre el contribuyente y el agente retenedor, y la segunda entre este con la administración tributaria.

Mientras que los agentes de percepción son aquellas “personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o de reglamentos, estén obligados a recaudar tributos al sujeto activo” (Andrade, 2011), es decir, facilitan el ejercicio de la facultad recaudadora por parte de la administración tributaria.

Este sujeto “recibe del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco. Tal situación se da porque el agente de percepción proporciona al contribuyente un servicio o le trasfiere o suministra un bien”

(Villegas, 2001), de tal manera, que se encuentra en una situación que le facilita la recaudación de los tributos para posteriormente consignar a la administración tributaria.

2.3.4 Empleados

Se definen a los empleados como aquel individuo contratado por personas o instituciones para realizar un trabajo a cambio de un salario u otro tipo de pago” (Andrade, 2011), es decir, aquellos personas que tienen una relación de dependencia con el contribuyente.

2.3.5 Funcionarios

Los funcionarios son “aquellos empleados de la función pública de nivel jerárquico superior que en razón de sus funciones tienen relación directa con la obligación tributaria aduanera o fiscal propiamente dicha” (Andrade, 2011), de manera que, en razón del cargo que ocupan, asumen la toma de decisiones trascendentales las mismas que pueden adoptarse sin observar lo establecido en el ordenamiento jurídico, desencadenando en el cometimiento de un ilícito tributario.

2.4 Clasificación de las infracciones

Después de realizar una introducción respecto del concepto de las infracciones tributarias, así como de los elementos integrantes de las mismas, corresponde analizar su clasificación. Existen varios criterios para tal categorización, sin embargo, un parámetro principal de clasificación constituye diferenciar entre infracciones de omisión y de comisión. Las primeras, “son aquellas que originan la violación a una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al fisco” (Sanchez Hernandez , 2001), de tal suerte, que el cometimiento de dicha infracción responde a un descuido por parte de quienes deben cumplir con las obligaciones tributarias. Por el contrario, las infracciones por comisión “se cometen con pleno conocimiento y deliberado propósito del infractor de causar un perjuicio a los intereses del fisco” (Sanchez Hernandez , 2001), por lo tanto, presentar documentación falsa, con la cual, se incrementan los gastos para reducir el pago de impuestos, configura un ejemplo típico de una infracción por acción.

2.4.1 Clasificación de las infracciones conforme al Código Tributario

Las contravenciones y faltas reglamentarias “a partir de 1973 son recogidas en un solo libro, pero ya anteriormente tenían vigencia y se hallaban dispersas en distintas leyes de

carácter fiscal (...)” (Andrade, 2011), con lo que, se facilita la determinación de los comportamientos que constituyen infracciones tributarias en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. En el Código Tributario, respecto de las infracciones se establece la siguiente clasificación: en contravenciones y faltas reglamentarias.

El juzgamiento de las contravenciones y faltas reglamentarias corresponde a los funcionarios competentes para ejercer la facultad determinadora de la obligación tributaria o solventar los reclamos. Frente a las sanciones impuestas por la administración tributaria, los contribuyentes que no estén conformes con las mismas, pueden presentar recursos o acciones, como sucede en el caso de la determinación de la obligación tributaria.

2.4.1.1 Contravenciones

La contravención en términos generales significa ir en contra de la ley. En el ámbito del derecho administrativo, a criterio de Carrara “ la esencia de los hechos de policía que consisten en la mera contradicción material entre la Ley y el Hecho, con independencia de cualquier intención dolosa, y de la conciencia de que se está violando la Ley” (Carrara, 1890), así pues, no se analizara ningún elemento subjetivo para determinar que una conducta constituye contravención en el ámbito tributario.

Ahora bien, corresponder referir una definición respecto de las contravenciones tributarias, entendiéndolas como

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

(Benítez, 2009)

Se expresa adicionalmente que “son aquellas moras en el pago de tributos castigadas con intereses resarcitorios, intereses punitivos, multas compensatorias o menores” (García Belsunce, 1985).

En el inciso segundo del artículo 315 del Código Orgánico Tributario se define a las contravenciones como “las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes”, es decir, este tipo de infracción

se presenta ante el incumplimiento de las disposiciones constantes en la normativa tributaria así como la inobservancia de las normas procedimentales necesarias para la aplicación y determinación de los diversos tributos.

2.4.1.2 Faltas reglamentarias

Desde la opinión de Leonardo Andrade se presenta este tipo de infracción tributaria cuando se evidencian “violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general” (Andrade, 2011), por lo tanto, el incumplimiento de las normas de jerarquía inferior a las leyes tributarias constituye una falta reglamentaria, adicionalmente, se debe tener presente que todas aquellas violaciones a los reglamentos y demás normas que no han sido categorizadas como contravenciones constituyen una falta reglamentaria. En el artículo 351 del Código Orgánico Tributario se define como falta reglamentaria a “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” (Código Orgánico Tributario , 2005), de manera que, dicha infracción castiga la falta de cumplimiento de ciertos parámetros necesarios en relación con las obligaciones en el ámbito tributario.

A manera de conclusión, tanto las contravenciones como las faltas reglamentarias “son infracciones simples que causan pequeñas, nulas o ninguna alarma social, de tal manera que, las infracciones tributarias jamás pueden ser sancionadas con prisión” (Andrade, 2011) , sino únicamente con las sanciones previstas en el Código Tributario. Precizando que, en el caso de las administraciones tributarias seccionales las sanciones serán diversas a las establecidas en el código tributario porque tiene su normativa propia.

2.5 Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias

Las infracciones tributarias son una manifestación de la facultad del estado para sancionar a aquellos que vulneran la normativa tributaria. Definir la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias resulta una cuestión de difícil solución, existen varias teorías, a continuación se analizara cada una de ellas, para concluir con una opinión personal.

2.5.1 Concepción Penalista

La teoría penalista respecto de las infracciones tributarias tiene su origen “a finales del siglo xix, cuando en Alemania la infracción fiscal pertenecía al mismo régimen de las

contravenciones de policía, a raíz de la proliferación de las infracciones fiscales se pensó en la imperiosa necesidad de someterlas a la justicia penal ordinaria ” (Cahn-Speyer Wells, 2016), así que, para resolver el incremento de las infracciones tributarias se optó por someter las infracciones tributarias a la jurisdicción penal, con ello se pretendía lograr un fortalecimiento en el juzgamiento de las infracciones fiscales.

Existen algunos argumentos a favor de situar a las infracciones fiscales en el derecho penal los más importantes son:

1.- “El legislador fiscal como el penal tienen el mismo objetivo de restringir la libertad de acción de los ciudadanos, en aras de la protección del interés público sobre los intereses particulares” (Giuliani Fonrouge C. , 1983).

2.-“El recaudo de tributos constituye un derecho pecuniario del estado y los ingresos por tal concepto pertenecen a la comunidad, de modo que las infracciones al derecho tributario constituyen delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a la de los del derecho común” (Giuliani Fonrouge C. , 1983), por lo tanto la tipificación de las infracciones tributarias tiene como finalidad la protección de los ingresos del estado que constituyen un fundamento para el bienestar de la colectividad , por tal motivo, se considera a este tipo de infracciones ligadas al ámbito penal.

Asimismo, se afirma “la existencia de una identidad ontológica entre delitos e infracciones y penas y sanciones. La identidad ontológica se viene utilizando como justificación para aplicar las garantías penales a una deficiente regulación sancionadora” (López), por lo tanto, para quienes comparten esta posición no existe una diferencia real entre las infracciones penales y las tributarias, debido a que las mismas se regirán por los principios del derecho penal. Por lo tanto,

La calificación de las infracciones y sanciones tributarias como instituciones sustancialmente penales trae consigo la consecuencia de que en la aplicación de las normas que rigen dichas instituciones deben ser tenido en cuenta los principios propios de la aplicación de las normas penales.

(Pérez Royo, 1972)

En concordancia con lo mencionado, Fernando Sáinz de Bujanda “ se pronunció por la naturaleza criminal de la infracción tributaria, señalando que la única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las de otras leyes es de tipo formal” (Sainz

de Bujanda F. , 1962), de tal forma que llego a la siguiente conclusión "la infracción tributaria, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena" (Sáinz de Bujanda, 1967), por lo tanto, el derecho penal tributario forma parte del derecho penal, siendo este último el género que abarca diversas ramas especiales del derecho punitivo, considerando adicionalmente que la tipificación de ciertos comportamientos como infracciones penales o tributarias buscan la protección de valores esenciales para la sociedad.

El principal expositor de la concepción penalista Dino Jarach afirma que "la idea penal no está limitada al campo exclusivo del llamado Derecho Penal, sino que se la encuentra en todo el Derecho y también en la rama que se considera en general como la más lejana del Derecho Penal, o sea el Derecho Civil" (Jarach, 1969), por tal motivo, las normas penales se encuentran en todo el ordenamiento jurídico, así que, no existe duda que se vincula con el ilícito cometido en el ámbito tributario. Para aclarar lo mencionado, "las violaciones de normas del derecho tributario material o formal por parte de los sujetos pasivos constituyen, algunas veces, ilícitos penales , cuya sanción en ciertos casos es la pena criminal común, en otros casos una pena especial, característica del derecho tributario" (Jarach, 2004), es decir, si las violaciones constituyen delitos se analizara desde el derecho penal, mientras que por el contrario si resultan ser violaciones que únicamente se encuentran tipificadas en la normativa tributaria les corresponde una sanción pecuniaria o no pecuniarias de carácter accesorio. A pesar de lo señalado, dicho autor manifiesta que al "no existir diferencia entre los bienes jurídicos protegidos, no hay contradicción ontológica entre el derecho tributario y el derecho criminal" (García Belsunce, 1985), es decir, reconoce que al derecho penal le pertenece la aplicación del derecho tributario punitivo, debido a la coincidencia estructural.

Continuando con el análisis, Lomelí Cerezo respecto de la naturaleza penal del ilícito tributario manifiesta que

El derecho penal administrativo en el cual incluye el tributario, forma parte del derecho penal común, constituyendo regulaciones especiales de este último, si bien con ciertas modificaciones que no configuran una autonomía; se concibe al derecho penal administrativo formando parte del derecho penal fiscal, como una subdivisión dentro del derecho penal y, por lo tanto, como derecho penal especial.

(Lomeli Cerezo, 2002)

De tal suerte que, el derecho tributario forma parte del derecho administrativo, y este a su vez integra el derecho penal, por lo tanto, al no existir separación alguna, el régimen jurídico penal determinara la forma y contenido de las infracciones y sanciones tributarias.

Emilio Margain Manautou nos indica que “mucho se ha discutido sobre si el derecho penal es uno solo o si debemos hablar de un derecho penal tributario, autónomo del derecho penal común” (Margain Manautou, 1969), estableciendo finalmente que el derecho penal es la gran rama, de la cual se desprende el derecho penal tributario. Es decir, no puede separarse y concederse autonomía al derecho tributario debido a que se fundamenta en los principios estructuradores del derecho penal.

2.5.2 Concepción Administrativista

Por el contrario, existen varios doctrinarios que señalan la existencia de una dicotomía entre las infracciones tributarias y el delito considerando la naturaleza de los mismos, surgiendo así, la concepción administrativista. El fundador de esta corriente fue James Goldschmidt, quien estructuro y analizo el denominado derecho penal administrativo. A criterio de Rubén Sanabria para lograr la conceptualización sobre el derecho penal administrativo, resulta fundamental partir de la distinción entre infracción y delito criminal. La primera consiste en “la omisión de prestar ayuda a la Administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal” (Sanabria, 1997), mientras que la segunda constituye “el menoscabo de bienes jurídicos que gozan de protección penal por sí mismos” (Sanabria, 1997). Además, debo señalar que la distinción realizada en líneas anteriores, conduce a afirmar que las sanciones respecto de las infracciones tributarias implican una menor severidad.

Quienes acreditan la teoría administrativista consideran que

Las infracciones tributarias, que son también ilícitos tributarios, poseen una naturaleza tributaria de tipo administrativo, por lo que previamente deberá acreditarse la existencia de la norma tributaria, ya que el sujeto lo que hace es infringir el mandato, surgiendo el concepto de infracción, castigada administrativamente por ejemplo con la multa.

(Vizcardo, 2015)

Por dicho motivo, se afirma que las infracciones tributarias al tener una naturaleza administrativista únicamente tienen como finalidad el mantenimiento del orden público,

en oposición, a lo que sucede en el derecho penal, el cual, se centra en la protección de valores esenciales que no pueden ser afectados.

Los argumentos sólidos que refuerzan este criterio se sintetizan en:

1.-“Existe gran diferencia entre desobedecer las órdenes de la administración y la propia subversión del orden jurídico tutelado por el estado” (Sanchez Hernandez , 2001), en consecuencia, nótese que se consideraban de distinta jerarquía las normas que regulan el ámbito administrativo de las penales, es decir, se las sitúa en un rango superior a estas últimas.

2.-Las penas en el ámbito penal tienen un fin diverso de las sanciones impuestas por la administración, porque estas son “una reacción de la Administración contra el particular que no colabora al logro de sus propósitos, de modo que la pena nace del poder punitivo autónomo de la administración” (Giuliani Fonrouge C. , 1983), de manera que, en ambas ramas se presenta el ius puniendi pero su ejercicio tiene una estructuración diferente, debido a que, las sanciones penales de las administrativas presentan finalidades propias cada una.

3.- La pena en el derecho administrativo “no es pena de corrección ni de intimidación; es, por excelencia, una simple pena de orden” (Cahn-Speyer Wells, 2016) , de suerte que, las penas en este ámbito busca únicamente protección de los intereses de la administración tributaria traducidos al aspecto económico, es decir, no de intimidación o de seguridad.

Así es que, Rintha Martínez citando a James Goldschmidt manifiesta que “los ilícitos penales constituyen delitos naturales de derecho natural a diferencia de los delitos administrativos que son de delitos artificiales, pues son creados por el estado” (Rintha Martínez , 1997), de tal manera, que las infracciones tributarias al pertenecer a esta última categoría responden a una naturaleza administrativa.

2.5.3 Concepción Autonomista

Las teorías señaladas con anterioridad tienen argumentos que relacionan a los ilícitos tributarios con una naturaleza circunscrita al ámbito penal o al administrativo. Sin embargo, la concepción autonomista establece argumentos con los cuales se instituye una naturaleza propia para dichos ilícitos, superando las teorías radicales anteriormente mencionadas. Dicha concepción tuvo su origen en Italia, la misma establece una naturaleza autónoma para las infracciones tributarias, es decir, no se identifican como

parte del derecho penal ni del derecho administrativo. Es así que, se sustenta en la “independencia de los diferentes derechos, acorde con las diversas materias que regulan” (Sanchez Hernandez , 2001), de tal manera, que las infracciones se regirán por las normas tributarias y excepcionalmente por normas penales cuando estas no contradigan el contenido de la normativa fiscal. Por esa razón, se afirma

La autonomía en la calificación que merecen las normas tributarias que así son calificadas las normas jurídicas generales, también las normas como el deber jurídico, el acto antijurídico y la sanción respectiva deben también ser calificados como tributarios; admitiendo los principios del Derecho Penal cuando las leyes expresamente se refieren a ellos.

(Giuliani Fonrouge C. M., 2005)

Coincidiendo ambos criterios doctrinarios, en que solo la falta de norma tributaria respecto de determinada situación jurídica implicaría recurrir a la normativa jurídico penal.

Acorde con lo señalado en el párrafo precedente, en el Código Tributario encontramos el reconocimiento de dicha teoría, al establecerse que las infracciones tributarias se rigen por las disposiciones del mencionado código y que se aplicara de manera supletoria los principios y normas del derecho penal.

La naturaleza autónoma implica “un concepto unitario de la infracción fiscal, inspirado en la inserción de los principios del Código Penal dentro de un todo denominado Derecho tributario, dotado de órganos jurisdiccionales propios” (Cahn-Speyer Wells, 2016), de tal forma que, la aplicación de dichos principios a las infracciones tributarias implicaría una mayor rigidez.

Por consiguiente,

(...) las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o derecho administrativo penal); ni creemos que puedan constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente; pero, concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica (ilícito fiscal) y que no puede hablarse de

sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de sanciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características.

(García Belsunce, 1985)

Es así, que las sanciones por el cometimiento de infracciones tributarias tienen una naturaleza propia, a pesar de aquello, obviamente se reconocen las diferencias existentes entre las sanciones impuestas en el caso contravenciones o faltas reglamentarias de las que corresponden aplicar a los delitos tributarios.

Hay que considerar que en la teoría tributaria se analizan los valores de resultado de los delitos y las infracciones tributarias para lograr una mejor comprensión de la teoría, estableciéndose que los delitos afectan los recursos destinados para atender las necesidades de la sociedad mientras que las infracciones buscan la protección del desarrollo de la actividad administrativa en relación al control que ejerce la administración tributaria respecto de los contribuyentes.

Por lo tanto, esta tesis tiene se fundamenta en considerar al derecho tributario como una rama autónoma, a la cual pertenece de manera exclusiva el análisis de las infracciones tributarias. Resulta fundamental, citar a Horacio García quien menciona tres características que permiten definir esta teoría, las mismas son: primero que

El derecho tributario es autónomo, la segunda que existe una especificidad y unidad del Ilícito fiscal que, sea o no una rama independiente del Derecho Tributario, constituye un aspecto del Derecho Tributario que tiene por objeto tipificar las infracciones que se originan en el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios y en la regulación de sus sanciones y por último que es un derecho sancionatorio, no resarcitorio, por lo cual no pierde cierta filiación con el Derecho Penal Común, cuyas normas les son aplicable en caso de existir “lagunas” en el derecho tributario sobre un tema determinado.

(García Belsunce, 1985)

En consecuencia, establece el carácter independiente del derecho tributario, y dentro del cual se debe estudiar la relación entre las infracciones y sanciones tributarias. De manera que, se concibe al derecho tributario como una rama con características e instituciones propias, motivo por el cual, se comprende

Al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica

ilícito fiscal y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras.

(Giuliani Fonrouge C. M., 2005)

Por esa razón, se pueden aplicar principios de otras ramas en el derecho tributario, sin que aquello constituya la ruptura de su concepto unitario.

2.5.4 Concepción Dualista

La teoría dualista implica una armonía entre la teoría penal y administrativa, así pues, considera los ilícitos en razón de las sanciones que se les puede aplicar, por lo que, pueden ser impuestas sanciones administrativas o penales. Silfredo Vizcardo señala que

(...) al ilícito penal tributario se le ha previsto sanciones de la naturaleza penal declaradas, por supuesto, judicialmente. Esta clase de infracción se encuentra revestida de todos los elementos propios que la ley común confiere al delito y cuya determinación se alcanza empleando el cauce jurídico procesal que la ley predetermina. A diferencia de esto, las infracciones tributarias, que son también ilícitos tributarios, poseen una naturaleza tributaria de tipo administrativo.

(Vizcardo, 2015)

De tal forma que, al delito le corresponde el análisis conforme los principios y normativa penal, mientras que las infracciones se regirán por las reglas del derecho administrativo. Por lo tanto, “se identifica por un lado a los delitos tributarios y por otro a las infracciones administrativas, entendiendo que los delitos atentan contra la hacienda pública, mientras que las infracciones atentan contra la actividad financiera de la Administración” (Giuliani Fonrouge C. M., 2005), así pues, dos teorías que son contrapuestas como la penalista y la administrativista, confluyen para que surja la posición analizada. Hay que considerar que la diferencia entre los delitos e infracciones tributarias según la teoría dualista, conllevan diversos valores de resultado.

2.5.5 Mi opinión

Luego, de analizar las posiciones adoptadas por los diferentes doctrinarios, considerando que la aparición de una nueva teoría es el resultado de las críticas realizadas a la precedente, es evidente, que el análisis respecto de la naturaleza de las infracciones

tributarias no tiene una solución absoluta. A mi criterio, las infracciones tributarias pertenecen al derecho tributario considerándolo como una rama independiente, aunque, no se encuentra totalmente aislada del derecho penal. Los principios de rigen al derecho penal no son exclusivos de esta rama, pudiendo adoptarse por las diversas áreas del derecho al constituir principios generales del derecho, como señala García Belsunce, “las normas penales no son propias del derecho penal común, por tanto, es posible hablar de un derecho tributario penal y no de un derecho penal tributario” (García Belsunce, 1985), llegando a la siguiente conclusión, que la estructuración del ilícito fiscal se sustenta en principios y fundamentos propios de esta rama del derecho, considerando adicionalmente aquellas disposiciones penales que deben analizarse cuando la normativa tributaria así lo exija. En efecto,

(...) si bien el derecho tributario se diferencia del derecho penal común, el concepto de violación del derecho y de sanción es un concepto inherente a la norma jurídica, y por tanto aplicable a todas sus ramas en particular. Así, si bien el derecho tributario posee, características propias y únicas a su naturaleza intrínseca que ubican a sus disposiciones penales dentro de éste esto no significa que tales no mantengan su naturaleza punitiva.

(Barrera Crespo, 2005)

Por lo tanto, ciertas instituciones o figuras penales deben ser aplicadas en el ámbito tributario, sin que ello constituya un menoscabo del derecho tributario como una rama independiente.

Giannini sostiene “que el derecho tributario es una rama que goza de autonomía calificadora dentro del ordenamiento jurídico, puede por tanto dotar a los conceptos por el utilizados del contenido que estime pertinente” (González García, 1997), lo mencionado demuestra que las instituciones y las figuras utilizadas en el derecho tributario van a ser definidas por esta rama del derecho, por lo tanto, las infracciones y sanciones tributarias se estructuran considerando los principios y fundamentos tributarios, sin embargo, pueden existir términos que se utilicen conforme a la rama del derecho en la cual se originaron, cuando no se hayan conceptualizado desde un enfoque tributario.

2.6 Sanciones tributarias

Es preciso iniciar el análisis de las sanciones , señalando que “toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el

particular ” (Margain Manautou, 1985), por lo tanto, la ausencia de una sanción implicaría una destrucción del sistema sancionatorio, debido a que el cumplimiento involucraría un carácter facultativo, de ahí, que la gran mayoría de infractores optaría por hacer caso omiso a las mismas.

El cometimiento de una infracción tributaria lleva como consecuencia la imposición de una sanción a los contribuyentes. De tal manera que, al momento en que se adecua una conducta a lo establecido en la norma tributaria como obligaciones de carácter tributario, lo único que sigue es el cumplimiento de la misma, sin embargo, a falta de tal acatamiento, entre en actividad el régimen sancionador. Las sanciones tributarias “constituyen la pena administrativa que se impone al responsable de la comisión de una infracción tributaria. Tienen naturaleza preventiva y buscan incentivar el cumplimiento de una obligación tributaria” (Elizabeth Nima, Julliana Rey y Antonio Gómez, 2013), por tal motivo, existe una relación incondicional entre la infracción y el surgimiento de la sanción de la cual será sujeto el contribuyente, adicionalmente la sanción cumple una función preventiva, lo cual implica, la producción de un efecto disuasivo en los demás contribuyentes.

La sanción, desde la perspectiva de García de Enterría se conceptualiza como “un mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal” (García de Enterría , 1976), claro está que dicha definición se establece en consideración a las sanciones en el ámbito del derecho administrativo, sin embargo, la misma resulta útil para comprender que las sanciones son el resultado de un comportamiento que no se enmarca dentro de lo establecido en la ley.

Se debe añadir que las “sanciones son las penas que se imponen a los infractores, según la gravedad y las circunstancias que rodean el ilícito, es decir, un castigo previsto en la ley para ser aplicado con autoridad legítima, a los partícipes de un delito o falta ” (Castillo Hidalgo , 2004), es decir, se activan frente al cometimiento de una infracción. Debiendo destacar de lo antes señalado, que las sanciones deben imponerse en base a un análisis de ciertos elementos que determinan una sanción conforme al mal infligido por dicha infracción.

En líneas anteriores se mencionaron varios criterios sobre la conceptualización de la sanción de manera general. Ahora corresponde centrar el estudio en la sanción tributaria, como bien manifiesta Aneiros Pereira que la dicha sanción es “ la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de

la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito” (Aneiros Pereira, 2005), por lo tanto, es el instrumento utilizado para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es decir, “la finalidad de establecer sanciones a los incumplimientos materiales o formales es la de salvaguardar, propiciar y restablecer el orden que la ley propugna, pero de ninguna manera ello puede convertirse en una fuente de recursos para el Estado” (Álvarez Echagüe, 2004), de tal suerte, que se exige un manejo no abusivo de la facultad sancionadora y considerando a la misma como un mecanismo para velar por la vigencia y cumplimiento de la normativa tributaria. El criterio precedente se relaciona como la definición dada por Méndez Aparicio, para quien, la pena o sanción tributaria “es, por una parte, manifestación de defensa pecuniaria; por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratorio; y finalmente, una fuente de recursos independiente” (Margain Manautou, 1985), en consecuencia, sirve como medio para garantizar los créditos fiscales, también para la compensación por los retrasos en el cumplimiento de las obligaciones y como fuente de ingresos considerable en el presupuesto general del estado.

La imposición de sanciones en el ámbito administrativo, se caracteriza porque “el juez no interviene más que eventualmente y a posteriori ” (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, 2000), es decir, la autoridad administrativa es la que determina que sanción corresponde a la infracción cometida y únicamente se puede hacer revisión de la misma ulteriormente, tal como sucede en el ámbito tributario acudiendo al tribunal contencioso tributario, concluyendo entonces, que la sanción tributaria es la consecuencia frente al cometimiento de una infracción y será impuesta por la administración tributaria.

2.7. Naturaleza de las sanciones impuestas por la administración tributaria

La naturaleza jurídica respecto de cualquier institución jurídica, siempre ha resultado un tema polémico, debido a que, se plantean diferentes posturas con argumentos que parecen ser indiscutibles hasta que surgen nuevas teorías. Partiendo de la premisa que las sanciones punitivas implican “la existencia de dos grupos de penas, las aplicadas por la administración, conocidas generalmente como sanciones administrativas, y las aplicadas por la justicia penal, o sea, las típicas sanciones del derecho penal común o simplemente

penas” (Radovic Schoepen, 1994), el análisis que corresponde es respecto de las sanciones aplicadas por la administración. Empero, existen criterios como el de Ramón Valdés Costa quien manifiesta que

La aplicación de penas por la administración carece, en principio de justificación dentro del Estado de derecho. Es admisible, dentro de las previsiones legales, cuando la administración actúa como poder estático en defensa del orden público, ejerciendo sus funciones de policía o sus funciones disciplinarias como jerarca de la administración. Pero no cuando actúa como sujeto de una relación jurídica de contenido patrimonial.

(Valdés Costa, 2001)

Todo esto, produce el quebrantamiento del principio de igualdad de las partes, el cual, no se reestablece con la posibilidad de acudir posteriormente a los tribunales de justicia. El cometimiento de infracciones conlleva indudablemente la imposición de sanciones, Juan Carlos Mogrovejo expresa que:

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

(Mogrovejo, 2011)

Sin embargo, el hecho de que las sanciones impliquen en su generalidad el pago de una multa no determina que estas sean de naturaleza civil.

Para determinar la naturaleza de las sanciones fiscales, Miguel Martínez expresa que se debe partir de la distinción

Entre crédito tributario derecho subjetivo que garantiza un interés patrimonial y sanción tributaria, medida represiva o castigo que se impone como elemento de prevención y retribución de actuaciones ilícitas y antijurídicas, pero que no protege ni tutela esencialmente ese especial interés patrimonial de la Administración, sino que simplemente se causa un mal al sujeto que realizó una conducta infractora.

(Martínez Lago, 2008)

De tal forma que, la facultad sancionadora nace con el objetivo de mantener la vigencia del ordenamiento jurídico, asumiendo que, la aplicación de sanciones frente a la

realización de conductas prohibidas, implica la restauración del orden violado. Nieto García, señala que

El fundamento de la sanción administrativa es siempre la autoprotección del orden administrativo: el fin de las sanciones es, en último extremo, el cumplimiento de determinadas normas. Si se multa a los automovilistas imprudentes no es tanto para retribuirles su pecado, sino, mucho más simplemente para que no vuelva a pecar.

(Nieto García, 2012)

Con todos los criterios mencionados se puede llegar a la siguiente conclusión, las sanciones en el ámbito tributario no tienen una naturaleza indemnizatoria, únicamente se presentan con una finalidad represiva, es decir, constituye un pilar fundamental para el mantenimiento y funcionamiento de la administración tributaria.

La potestad sancionadora administrativa se diferencia cualitativamente de la potestad punitiva penal. La Corte Constitucional de Colombia estableció que con la potestad punitiva penal, además de cumplirse una función preventiva, se protege “el orden social colectivo, y su aplicación persigue esencialmente (sin perjuicio de la concurrencia de otros fines difusos) un fin retributivo abstracto, expiatorio, eventualmente correctivo o resocializador, en la persona del delincuente, mientras que con la potestad administrativa sancionatoria se busca garantizar la organización y el funcionamiento de las diferentes actividades sociales” (Sanción Administrativa: Naturaleza, características y requisitos , 2002), de manera que, el ejercicio de la facultad sancionadora según este planteamiento, responde a finalidades diversas, la primera con un carácter represivo e intimidatorio, en tanto que en el ámbito administrativo se pretende es el mantenimiento de todo el aparataje administrativo.

Las sanciones tributarias impuestas tanto en el ámbito administrativo como jurisdiccional, contienen principios similares que revelan su naturaleza punitiva, sin embargo, la distinción radica en que, a la administración tributaria, le está prohibida la imposición de penas privativas de la libertad, por lo que, esta sanción puede ser aplicada exclusivamente por la justicia penal tributaria, “ ello manifiesta el carácter auxiliar y subordinado con el que se concibe a la potestad sancionadora administrativa para aquellos supuestos de transgresiones menos graves que los que justifican la imposición de una pena por la autoridad judicial” (Sainz de Bujanda, 1962), es decir, la separación entre las infracciones tributarias y los delitos tiene como fundamento el grado de afectación,

correspondiéndoles a estos últimos la aplicación de penas privativas de la libertad por producir mayor daño o peligro.

En efecto,

(...) castigar al infractor por la transgresión del orden jurídico, imponiéndole una pena, esto es, infligiéndole un sacrificio con finalidad correctora, represiva e intimidatoria, es idéntica a la que se atribuye a la pena en el denominado derecho penal criminal, habremos de concluir que las sanciones tributarias, son auténticas penas o, si se prefiere tienen idéntica naturaleza que las sanciones que corresponden a las infracciones criminalizadas.

(Sainz de Bujanda F. , 1985)

De este modo, las sanciones tributarias mantienen una naturaleza penal debido a que se les atribuye una función preventiva y represiva. Sin embargo, ciertas instituciones recogidas por la normativa tributaria, no evidencian la naturaleza punitiva de dichas sanciones, por el contrario, parecen afirmar un carácter resarcitorio. La responsabilidad solidaria, junto a la responsabilidad subsidiaria, según las palabras de Pérez Royo “enturbia, por lo tanto, el carácter sustancialmente penal de las infracciones y sanciones tributarias” (Pérez Royo, 1972).

Al estudiarse la naturaleza de las sanciones se suele tratar de manera separada a las sanciones administrativas de las tributarias. En concordancia con lo señalado, la constitución del Ecuador establece que las sanciones pueden ser administrativas, penales o de otra naturaleza, pudiendo concluirse que en esta última categoría se ubicaría a las sanciones tributarias.

Sin embargo, Parada Ramón expresa que

(...) no tiene sentido separar como clase distinta de las sanciones administrativas las sanciones tributarias y entenderlas como sanciones de autoprotección de la administración, sobre todo si con esa calificación se pretende justificar la privación de las garantías que se exigen en la imposición de otro tipo de sanciones.

(Parada, 2015)

Debido a que, la diferencia existente entre estas sanciones es meramente formal, señalando que mantienen el mismo régimen variando únicamente su denominación.

2.8 Tipos de sanciones

La imposición de una sanción se genera por el cometimiento de una infracción, la misma, que en un “ concepto genérico agrupa o incluye a toda trasgresión, quebrantamiento, incumplimiento de una ley, pacto o tratado; mientras que el término “delito” es una especificidad dentro de ella que afecta en su gravedad bienes jurídicos personales, sociales y estatales” (Samhan Salgado , 2012), es fundamental la distinción realizada precedentemente, debido a que, actualmente en el derecho tributario se encuentra dicha diferenciación de manera evidente, por ello, se debe realizar la siguiente precisión, anteriormente en el Código Tributario se señalaba que las infracciones tributarias eran: delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, sin embargo, desde la vigencia del Código Orgánico Integral Penal se efectuó una reforma, que implica la regulación de los delitos tributarios por dicho cuerpo legal, con lo que, actualmente constituyen infracciones tributarias únicamente las contravenciones y las faltas reglamentarias.

En la aplicación de las sanciones, se consideran “las circunstancias atenuantes o agravantes que se hayan dado y la cuantía del perjuicio causado por la infracción” (Benítez, 2009), para lograr el establecimiento de sanciones proporcionales a la afectación producida por el contribuyente. Por lo tanto, si se presentan exclusivamente circunstancias agravantes se aplicaran las penas más rigurosas, por el contrario si existen únicamente circunstancias atenuantes las penas serán menos severas, y en el supuesto de existir tanto atenuantes como agravantes se deberán analizar cada una de ellas para determinar una sanción acorde al daño generado en términos reales.

Otra regla que se aplica en el ejercicio de la facultad sancionadora, corresponde a la ejecución de más de una infracción tributaria, es decir, “si se ha cometido varias contravenciones se aplicara la más grave, pero sucede algo distinto en relación al cometimiento de varias faltas reglamentarias, debido a se sancionara como una de ellas, estableciéndose un límite” (Benítez, 2009).

En nuestro Código Tributario en el artículo 323 se establecen diferentes sanciones en consideración al daño que se ha causado. Estas sanciones son la multa, clausura del establecimiento o negocio, suspensión de actividades, incautación definitiva, suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones, suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.

A excepción de la multa, las demás sanciones

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

(Mogrovejo, 2011)

Frente al cometimiento de las infracciones la mayoría de sanciones implican la multa y manera accesoria cualquier de las sanciones que se mencionaron en el párrafo precedente.

2.8.1 Multa

Es la sanción más común en el mundo tributario, se ha definido como “la consecuencia jurídica del incumplimiento de una obligación fiscal “ (Porrás y López, 1972), la misma que denota un contenido pecuniario, de forma que, implica una afectación al patrimonio del contribuyente. Las multas constituyen uno de los medios con los que cuenta la autoridad para evitar que el contribuyente incumpla con las obligaciones tributarias, es decir, sirve como un elemento que permite una coacción respecto del contribuyente, sin embargo, ante la presencia de multas que implican cantidades ínfimas , resulta difícil alcanzar el fin pretendido.

Respecto de la naturaleza jurídica de la multa, también se presenta un debate al sostener dos posiciones, considerarla como de naturaleza represiva, o sostener que tiene el carácter indemnizatorio.

Se sustenta que “la finalidad que persigue este tipo de sanciones es además de intimidatorio la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual, se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica” (Tribunal Colegiado de Circuito , 1996) , por lo tanto, mediante lo señalado se constata que la multa en el mundo jurídico tiene un carácter represivo.

La multa, como sanción se percibe como

Una afectación al patrimonio de la persona refiriéndose así, al pago de una suma dineraria, que no tiene por objetivo el sostenimiento de las finanzas públicas ni mucho

menos fines indemnizatorios, puesto que su fin, consecuentemente con la complejidad mismo de la pena, es el mantenimiento del orden jurídico, es por esto su catalogación preventiva-represiva.

(Mogrovejo, 2011)

De manera que, la imposición de multas por el cometimiento de infracciones tributarias tiene como finalidad el sostenimiento de la vigencia de las normas jurídicas tributarias. Hay que considerar que existirá una variación en el grado de amenaza que se puede causar debido a que “la pena de multa intimida en mayor o menor medida al condenado según el aprecio que este tenga por el bien que afecta, de decir, el dinero, esto significa que esta pena puede alcanzar fuerte valor punitivo en el campo penal tributario, atento la trascendencia que suelen asignar los infractores fiscales a los bienes materiales” (Villegas, 2003), de tal suerte que, existirá una variación en el grado de represión que se cause al infractor tributario, pero lo fundamental es que la multa cumple su cometido.

Este tipo de sanción constituye “uno de los medios con los que cuenta la autoridad para disuadir al contribuyente de incurrir en conductas de omisión de las obligaciones fiscales, medida que además tiene como efecto constituir un ejemplar para el causante incumplido” (Alvarado Esquivel, 2005), es decir, su naturaleza evidencia un carácter intimidatorio. Pero como sucede en el ámbito jurídico nada se encuentra perfectamente conceptualizado, por lo que, para ciertos tratadistas la multa tiene un doble carácter “por una parte el represivo, y por otra, el de beneficio fiscal, y sobre este último, se ha dicho que la hacienda pública debe recibir un lucro a través de la multa” (Alvarado Esquivel, 2005), esta última representa una posición ecléctica al agrupar las dos teorías referidas anteriormente, sin embargo no pretende solventar el problema.

Ahora corresponde establecer, la naturaleza jurídica de la multa, recogida por nuestro Código Tributario, para lo cual, basando el análisis en el artículo 47 del mencionado cuerpo normativo, que trata acerca de la imputación del pago y que considera en última instancia a las multas, por tanto, la multa no tiene una naturaleza indemnizatoria, porque ello se evidenciaría al situar a las multas en el primer orden de imputación, lo cual no sucede situando a las mismas en el último orden.

En nuestra legislación tributaria las multas tienen diferentes límites, en el caso de las contravenciones las multas irán entre 30 y 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, salvo los casos donde exista una sanción especial. Mientras tanto, frente al

cometimiento de faltas reglamentarias, las multas podrán establecerse entre 30 y 1.000 dólares de los Estados Unidos de América. Además, el pago de la multa no exonera del cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los deberes formales, los mismos que deberán efectuarse por parte de los contribuyentes.

2.8.2 Clausura

La clausura implica la suspensión de las actividades en los establecimientos en los cuales se han cometido ilícitos tributarios, esta sanción, no puede superar los tres meses, salvo casos especiales dispuestos en la legislación. Según el criterio de Rodrigo Patiño la clausura “es cerrar o poner fin al funcionamiento de algo, mediante la aplicación de una sanción aplicada a sus dueños o administradores, por el incumplimiento de normas o reglamentos (deberes formales) a los que estaban obligados” (Patiño, 1996). Por lo tanto, consiste “en el cese total de actividades de un determinado establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, durante el lapso que fije la resolución administrativa condenatoria” (Falco, 2004), de tal suerte que, se afecta económicamente al sujeto pasivo, por la imposibilidad de ejecutar sus actividades. Esta sanción es un acto administrativo impugnabile y de carácter reglado.

2.8.3 Suspensión de actividades

La suspensión de actividades es la sanción impuesta ante la imposibilidad de ejecutar la clausura en los establecimientos, ciertos ejemplos donde corresponde la aplicación de dicha sanción son: si las personas jurídicas o naturales que tienen registrado como lugar de domicilio tributario una vivienda o también contribuyentes a los que verificar el cumplimiento de la clausura se imposibilite porque su domicilio tributario es en un lugar alejado y de dificultoso acceso para los funcionarios de la Administración Tributaria.

Por lo tanto, implica la suspensión del RUC del contribuyente sancionado por un periodo mínimo de un año calendario y asimismo se dará de baja la o las autorizaciones para emitir comprobantes de ventas, por lo que, el contribuyente se encontrara imposibilitado de ejercer cualquier actividad comercial. La suspensión se llevara a cabo “notificando para el efecto a los colegios profesionales y otras entidades relacionadas con el ejercicio de la actividad suspendida para que impidan su ejercicio” (Andrade, 2011).

2.8.4 Suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones o patentes

Las inscripciones, autorizaciones o patentes son requerimientos que se exigen para el desarrollo de actividades comerciales o industriales. La suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones o patentes en palabras de Héctor Belisario Villegas, constituyen una inhabilitación especial, la misma que, “produce privación del empleo, cargo, profesión o derecho sobre el que recayere, y la incapacidad para obtener otro del mismo género durante la condena” (Villegas H. , 2003), por lo tanto, su imposición impide la obtención de aquellos requisitos mientras dure la sanción, con lo cual, las actividades se continuaran únicamente cuando se culmine el periodo sancionatorio.

2.8.5 Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos

Las sanciones disciplinarias que se imponen a los servidores públicos en orden de gravedad son: “amonestación verbal, amonestación escrita, sanción pecuniaria administrativa, suspensión temporal sin goce de remuneración, y, destitución” (Andrade, 2011), de tal manera, que la suspensión y la destitución son las sanciones drásticas, de las cuales pueden ser objeto dicho empleado. Considerando que en el caso de la suspensión el servidor perderá el derecho de recibir la remuneración mientras se mantenga dicha sanción que tendrá una duración no superar los treinta días, es decir, en cada situación se deberá considerar la gravedad de la infracción cometida para determinar el tiempo adecuado de la sanción. La destitución corresponderá aplicar a quienes hayan cometido delito tributario o por reincidencia en el cometimiento de contravenciones.

2.8.6 Incautación definitiva

La incautación como sanción administrativa implica que mediante un acto que provenga de una autoridad administrativa o judicial una persona pierde el dominio de determinados bienes. En palabras de Leonardo Andrade constituye

La pérdida total del uso, goce y disfrute de los bienes producto de la infracción y de los bienes con los cuales se cometió la infracción, según proceda se rematarán los bienes o se entregaran a una institución pública para su uso, si fueren bienes fungibles (perecibles) se entregaran en donación a las instituciones de beneficencia pública.

(Andrade, 2011)

Adicionalmente, debo señalar que este acto donde figure la incautación es impugnabile en la vía administrativa como judicial, con el fin de recuperar los bienes materia de la incautación.

2.9 Clasificación doctrinaria de las sanciones

Resulta importante mencionar algunos de los diversos criterios de clasificación de las sanciones, lo cual nos permitirá identificar las categorías recogidas por la legislación tributaria sobre las sanciones.

Las sanciones tributarias,

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

(Aneiros Pereira, 2005)

Debiendo aclararse que las sanciones con penas privativas de la libertad únicamente se impondrán en sede jurisdiccional, por lo que, dichas sanciones quedan excluidas en el ámbito administrativo.

Corresponde entonces analizar las sanciones dependiendo del bien jurídico que resulta afectado. Las sanciones pecuniarias “apuntan a la detracción patrimonial, siendo la multa su expresión más fidedigna” (Mogrovejo, 2011), es decir, generalmente el cometimiento de una infracción suele sancionarse con la imposición de una multa y de manera accesoria aplicarse cualquiera de las sanciones que imposibilita el mantenimiento de las actividades comerciales o industriales de los contribuyentes.

Todas las sanciones implican la privación de derechos, que pueden involucrar

(...) privación de la libertad, al detrimento del patrimonio o a la limitación o privación del ejercicio de actividades económicas, sean profesionales, comerciales, industriales, de servicios, o cualquier otra; pero para diferenciarlas de las privativas de la libertad y de las pecuniarias no resulta inoficiosa esta particularización.

(Mogrovejo, 2011)

Empero, este criterio sirve para referir aquellas sanciones que no implican un detrimento económico. En nuestra legislación las sanciones que se encuentran dentro de esta categoría son: clausura del establecimiento o negocio, suspensión de actividades, incautación definitiva, suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; y suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos, las mismas que tienen la finalidad de impedir el desarrollo de actividades o cargos por parte de los sujetos infractores. Una aclaración especial, en relación a la incautación definitiva que adicionalmente afecta el derecho de propiedad de los contribuyentes, debido a que los bienes pasan a manos de la administración pública.

Mientras que, las sanciones privativas de la libertad corresponden aplicar a aquellos comportamientos considerados como los más ofensivos. Es por ello, que

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

(Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez, 2007)

En nuestra legislación los delitos tributarios fueron al Código Orgánico Integral Penal, a los cuales les corresponde sanciones privativas de la libertad, por su parte, frente a las infracciones tributarias corresponderán aplicar sanciones pecuniarias o aquellas privativas de los derechos, claro está exceptuándose aquella que afecta la libertad de las personas.

2.10 Graduación de las sanciones en base al principio de proporcionalidad

La imposición de sanciones por parte de la Administración Tributaria responde a un ejercicio discrecional de la facultad, la misma, “ que no se trata de discrecionalidad administrativa, sino del ejercicio de un poder análogo al que ejerciten los órganos jurisdiccionales en la graduación de las penas” (Pérez Royo, 2012), por lo tanto, se debe considerar que existen determinadas categorías que permiten la incrementación o no de la sanción y no únicamente un juicio de parte de la autoridad sancionadora.

Es así, que corresponde señalar que la graduación de las sanciones consiste en

Aquella circunstancia externa al comportamiento descrito en la hipótesis legal que puede concurrir en la infracción concreta, bien en el aspecto objetivo, bien en la subjetividad del autor, teniendo reflejo en la cantidad de sanción a través de las reglas preestablecidas. Son, por tanto, criterios que modulan la sanción a imponer, pero no determinan el nacimiento del injusto que, necesariamente, ha de ser previo a la aplicación de tales criterios cuantificadores de la sanción. En definitiva, son aquellos elementos concurrentes en la conducta infractora principal, que operan en la concreción de la sanción a imponer agravando o atenuando la misma.

(Sánchez, 2006)

Por tal motivo, estas circunstancias que pueden presentarse conjuntamente con la actuación principal, determinan la variación en la cuantificación de la sanción, de manera que, la existencia de criterios de graduación tiene como finalidad la aplicación de sanciones proporcionales e individualizadas.

En varias legislaciones tributarias se reconocen criterios para la graduación de las sanciones entre aquellos están: la comisión repetida de infracciones tributarias, la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria, la utilización de medios fraudulentos para la comisión de las infracciones o comisión de esta por medios de persona interpuesta, la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas cuando de ello se derive una disminución de la deuda tributaria, la transcendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados, en consecuencia, aquellos elementos ayudan al manejo de una sanción ajustada al concepto de proporcionalidad, debido a que dichos parámetros permiten un mejor ejercicio de la facultad sancionadora.

El ejercicio de la facultad sancionadora de la administración tributaria implica que la posibilidad de elección entre determinadas circunstancias y soluciones la adecuada en conformidad al interés público, a esto se le denomina discrecionalidad. Para Pérez Royo “es de advertir que ese margen de discrecionalidad que parece operar, particularmente en sede administrativa, se lo debe entender más como un poder que se lo ejerce en el mismo sentido del que procede en el ámbito jurisdiccional al tiempo de graduarse las penas” (Pérez Royo, 1972), por ello, resulta fundamental comprender que los parámetros existentes que permiten el manejo de las sanciones en relación a la gravedad, son

indispensables para dar cumplimiento al principio de equidad tributaria en la imposición de las sanciones.

En efecto, “la discrecionalidad administrativa nos permite modificar la actuación de la Administración Tributaria frente al entorno, es decir, la realidad económica y social del medio, sin modificar las leyes en este caso específico el Código Tributario” (Muñoz Nájjar, 1995), por lo que, la presencia de determinadas circunstancias permitirán el manejo adecuado de la facultad sancionadora, logrando la imposición de una sanción en la que se hayan analizado las situación socio económica.

CAPITULO 3

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN EL DERECHO POSITIVO ECUATORIANO

El principio de proporcionalidad no necesariamente debe constar de manera explícita en el texto constitucional, debido a que, constituye un principio que se encuentra ligado a la noción de Estado de Derecho , se ha sustentado que “la fundamentación más sólida del principio de proporcionalidad es aquella según la cual, debe considerarse como un concepto implicado por el carácter jurídico de los derechos fundamentales” (Martínez Pujalte, 1997), ello significa que constituye un “ criterio valorativo constitucional determinante máximo de las restricciones impondibles, a la esfera de los ciudadanos, por el Estado en la realización de sus fines” (Pedraz Penalva, 1990) , pese a todo lo señalado, existen varios doctrinarios que impulsan su consagración expresa en las constituciones de cada uno de los estados.

Por lo tanto, es un “principio de amplia aplicación, pues por su medio pueden apreciarse distintos actos jurídicos como políticas públicas, decisiones administrativas, resoluciones judiciales y, por supuesto, normas generales, especialmente leyes en el más estricto sentido ” (Cárdenas Gracia, 2014), conduciendo el ejercicio de las facultades otorgadas tanto a los legisladores, jueces y autoridades. A pesar de ello, se puede evidenciar que resulta de escasa su aplicación en el ámbito sancionador tributario, considerándolo como una mera declaración.

3.1 Principio de proporcionalidad en la Constitución de la República del Ecuador

Corresponde el análisis del principio de proporcional en el derecho constitucional ecuatoriano, por lo que , es necesario señalar que el principio de proporcionalidad constituye “ uno de los principios constitucionales de garantía penal, comunes a todo el ordenamiento sancionador” (Garberi Llobregat, 1989), por ello, en todo el ámbito sancionador se debe observar dicho principio que tiene un carácter proteccionista , al igual que los demás principios establecidos en el texto constitucional.

Los principios constitucionales según el criterio de Guevara Ocaña, desempeñan una doble función:

Una positiva, en la que se constituyen como fuentes del ordenamiento jurídico al momento de legislar normas jurídicas, al momento de que los jueces emiten alguna decisión jurisprudencial, y como referencia obligatoria para la interpretación de las leyes; otra, negativa, la cual consiste en que gracias a su contenido amplio y abstracto sirven como medio para excluir valores contrapuestos y normas legales sustentadas en estos valores que contravengan estos principios.

(Guevara Ocaña)

Es por ello, que todo el ordenamiento jurídico deberá sustentarse en los principios constitucionales y aquellos que derivan de la naturaleza de los derechos humanos, lo que contribuirá a evitar vulneraciones a los derechos constitucionales.

El análisis que corresponde es en relación al principio de proporcionalidad en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, sin embargo, parece necesario realizar una breve reseña de la regulación del mencionado principio por la Convención Interamericana de Derechos Humanos, en la cual, no encontramos de manera explícita al principio de proporcionalidad, no obstante, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido en la opinión consultiva 5 de 1985 que en " el sistema interamericano la restricción (i) debe responder a la existencia de una necesidad social imperiosa, es decir, debe estar orientada a satisfacer un interés público imperativo; (ii) entre varias opciones para alcanzar este objetivo debe escogerse aquella que restrinja en menor escala el derecho protegido, y (iii) la restricción debe ser proporcionada al interés que la justifica y ajustarse estrechamente al logro de ese legítimo objetivo"⁴, este último punto hace referencia al principio estudiado, el cual se conceptualiza como una garantía para evitar menoscabos desmedidos de los derechos.

En concordancia con lo antes señalado, manifiestan Medina y Nash, que

(...) la restricción debe ser (i) conducente para conseguir proteger el valor que se puede proteger mediante la restricción de ese derecho particular; (ii) debe ser proporcional, es decir, en la medida estrictamente necesaria para conseguir el fin perseguido; y (iii) no debe haber otra alternativa para conseguir el fin que restringir ese derecho, lo que implica que, si la hay, debe emplearse esa alternativa y no la restricción.

(Cecilia Medina Quiroga y Claudio Nash Rojas, 2007)

⁴ Opinión Consultiva 05 de 13 de noviembre de 1985. Solicitada por el gobierno de Costa Rica sobre la colegiación obligatoria de los periodistas

Es decir, todas las medidas que se adopten en torno a los derechos deben orientarse a partir del principio de proporcionalidad, el mismo que es un límite a los poderes del estado.

Ahora bien, la Constitución es aquella norma que influye y orienta el desarrollo de todo el ordenamiento jurídico, lo mencionado constituye el denominado principio de supremacía constitucional que implica:

(...) por un lado, en que la Constitución dentro del ordenamiento jurídico se desenvuelve como la fuente de las fuentes del Derecho. Es la norma normarum, al establecer el sistema de creación y reproducción de las normas jurídicas y además prevalece por sobre todas las normas que existan o se creen dentro del ordenamiento jurídico. Por otro lado, tiene la peculiaridad de decretar la inconstitucionalidad de las leyes que se muestren incompatibles con ella, derogándolas y expulsándolas del ordenamiento de las fuentes del Derecho.

(Palomino Manchego)

Por ello, toda la normativa debe desarrollarse considerando los principios establecidos en la constitución, como también los contenidos en los tratados internacionales ratificados por nuestro estado.

Resulta fundamental precisar que “el principio de supremacía constitucional adquiere una especial incidencia en la construcción del derecho, por cuanto cumple cuatro funciones que son: ordenadora, fundacional, de concordancia y finalmente como norma constituyente” (Pizzolo, 2002), sin embargo, únicamente me referiré a la denominada función de concordancia, que determina a la Constitución como

(...) norma suprema determina la validez y eficacia de los actos jurídicos públicos y privados en tanto cumplan con los presupuestos formales (procedimiento y órgano competente señalado en la Constitución), y materiales (frente a la cristalización de los principios, derechos y garantías dispuestas en la Constitución).

(Pizzolo, 2002)

Es así, que en el desarrollo y estructuración del sistema sancionador tributario no se ha logrado efectivamente materializar los principios, los cuales constituyen garantías necesarias para el desarrollo del derecho, y su inobservancia afecta al principio de supremacía constitucional.

La Corte Constitucional ha sostenido que la supremacía no constituye únicamente “un enunciado dogmático, al contrario, es un deber y garantía del Estado, por el cual todos los poderes del Estado, e incluso el actuar de los particulares, se someten a los principios enmarcados en la Constitución” (Sentencia No.006-09-SIS-CC, 2009), de tal manera, que los principios recogidos en la Carta Magna vinculan todas las actuaciones estatales así como las relaciones privadas.

En el primer inciso del artículo 424 de la Constitución de la República se señala que “la Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica” (Constitución de la República del Ecuador , 2008), por lo tanto, en todo el desarrollo normativo se observara lo establecido en la Carta Magna.

Es por ello, que “el principio de proporcionalidad constituye hoy en día quizá el más conocido y el más recurrente límite de los límites a los derechos fundamentales y en esa medida supone una barrera frente a intromisiones indebidas en el ámbito de los propios derechos” (Villaverde Menéndez , 2008), constituyendo una garantía para que las decisiones adoptadas por las distintas funciones no supongan una afectación al contenido esencial de los derechos.

En el año 2004 el Tribunal Constitucional señaló que el principio de proporcionalidad

(...) exige la existencia indubitable de una conexión directa, indirecta y relacional entre causa y efecto; vale decir, que la consecuencia jurídica establecida sea unívocamente previsible y justificable a partir del hecho ocasionante del acto estatal. En consecuencia, la proporcionalidad lo será cuando la razón del efecto sea deducible de su causa, o previsible a partir de ella

(Tribunal Constitucional de Perú , 2004)

Es así, trasladando dicha definición al ámbito sancionador denotaría una valoración integral de todos los presupuestos de la infracción a fin de establecer una sanción correspondiente al daño ocasionado.

Ramiro Ávila Santamaría manifiesta que “los jueces pueden y deben corregir los excesos de los otros poderes del estado y esos excesos son, a veces, exagerados en cuanto al uso del ius puniendi. En consecuencia, a mayor poder del Estado, mayor control judicial” (Ávila Santamaría , 2008), trasladando dicha opinión al ámbito sancionador tributario,

implica que las sanciones impuestas por las autoridades administrativas en relación al cometimiento de infracciones tributarias suelen resultar excesivas y corresponde al órgano jurisdiccional determinar si no se ha afectado el principio de proporcionalidad.

Pudiendo concluir que tanto en el desarrollo legislativo así como en el ejercicio de las diversas facultades otorgadas a las diferentes funciones del estado, debe observarse el principio de proporcionalidad, el cual, es necesario para el mantenimiento de la supremacía constitucional.

Se debe considerar, que el derecho tributario siempre tendrá que estar articulado al contenido de la constitución. Los principios “tienen un carácter directivo, se refieren a géneros amplios de actuación, sin especificidad, a diferencia de la norma jurídica que tienen un mayor grado de especificidad” (Oelckers, 1992). Así los principios actúan ante la norma jurídica como fundamento, razón, clave o argumento de interpretación ya que responde a un modo más amplio y general de actuación” (Oelckers, 1992), es así, que los principios constituyen los pilares fundamentales en los cuales se estructuran las normas jurídicas además de contribuir a la interpretación de las mismas. En el ámbito del derecho tributario sancionador, el principio de proporcionalidad es fundamental para lograr el establecimiento de sanciones, que efectivamente cumplan su fin.

El principio analizado supone la búsqueda de un equilibrio entre el margen de actuación otorgado a la administración para el ejercicio de la facultad sancionadora y las sanciones impuestas por esta.

Se debe resaltar que el punto fundamental de la proporcionalidad hace referencia a una valoración de los hechos para determinar el tipo de infracción que constituyen dichos supuestos fácticos, para posteriormente imponer una sanción, pero ahí no culmina la labor de la administración, es necesario que se motive el porqué de la aplicación de la sanción en determinado grado, dicho proceso argumentativo se volvería más sencillo si existieran criterios de graduación.

Al respecto, Gloria Lopera Mesa señala que el principio de proporcionalidad posee una serie de subprincipios,

(...) como el de idoneidad de la norma de conducta y el de idoneidad de la norma de sanción, orientado el primero a identificar si la norma jurídica constituye un mecanismo adecuado y pertinente al logro del fin perseguido, y el segundo, exige verificar que la

conminación penal representa un medio apto para prevenir la realización de la conducta prohibida.

(Lopera Mesa, 2007)

Es necesario diferenciar la proporcionalidad en la ley de la proporcionalidad en la aplicación de ley.

“La primera corresponderá siempre al legislador y la segunda al juez también a la administración en el caso de los reglamentos. La proporcionalidad frente al legislador examina si la intervención legislativa ha respetado los límites externos que el principio de proporcionalidad impone desde la Constitución. Mientras que la proporcionalidad frente a los órganos aplicadores del derecho (administración y jueces), es controlable por el Tribunal Constitucional sólo en el caso de afectación a un derecho fundamental concreto, que sea justiciable en amparo”

(Villaseñor , 2012)

De modo que, si las diversas sanciones que son aplicadas por la administración constituyen una vulneración de los derechos corresponde activar los mecanismos de protección de dichos derechos, mediante la acción de protección.

En nuestra Constitución en el artículo 76 se establecen los principios orientadores de cualquier tipo de proceso, correspondiendo el análisis del numeral sexto, en el que se señala “la ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza” (Constitución de la República del Ecuador , 2008), es decir, en el texto constitucional se consagra de manera explícita el principio de proporcionalidad, el cual implica que en todos los cuerpos normativos donde se establezcan las sanciones, las mismas necesariamente guardaran un equilibrio con la infracción cometida.

En la sentencia No.- 0014-13-IN de la Corte Constitucional se señala que

(...) es evidente que toda medida legislativa que conlleva la imposición de una sanción implica una limitación de derechos al infractor, la cual solamente será inconstitucional si se evidencia que la limitación impuesta no es equivalente al riesgo de vulneración del derecho constitucional que la norma pretende garantizar.⁵

⁵ Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No.- 0014-13-IN y acumulados Nros. 0023-13-IN y 0028-13-IN.

De manera que, la imposición de sanciones no resulta ser un juego de azar, por lo contrario, implica un análisis de que la medida adoptada no resulte excesiva frente a la conducta infractora.

3.2 Principio de proporcionalidad en materia tributaria

Como se ha venido advirtiendo la sanción tributaria “(...) no puede imponerse de modo arbitrario sino que debe responder a determinados criterios rectores o postulados que delimiten la facultad sancionadora de las entidades administrativas o jurisdiccionales” (Pacci Cárdenas , 2010), es así , que tanto en la sede jurisdiccional y administrativa corresponde observar los distintos principios constitucionales , entre los cuales encontramos al de proporcionalidad que permite y viabiliza la imposición de sanciones considerando la afectación causada.

3.2.1 Principio de proporcionalidad en el Código Tributario

Al analizar el principio de proporcionalidad corresponde señalar que su consagración la encontramos en el artículo 5 del Código Orgánico Tributario que establece al principio de proporcionalidad como uno de los principios rectores del régimen tributario, por ello, resulta aplicable a cada una de las facultades otorgadas a la administración tributaria, entre ellas a la potestad sancionadora, de tal manera, que todas las facultades otorgadas a la administración tributaria se rigen por los principios constitucionales, los mismos que orientan y vinculan dichas actuaciones.

En la doctrina se ha establecido una diferencia en torno al principio de proporcionalidad, dos categorizaciones la subjetiva y la abstracta. La primera

(...) es aquella que va a imponer al órgano sancionador encargado de la aplicación singular de la norma la observancia de una relación causa-efecto, con lo que se garantizará la elección de la medida más adecuada siendo necesaria, al objeto de graduar el castigo, la ponderación de las circunstancias concurrentes.

(Quirós Lobo, 1996)

Es decir, implica la adopción de una medida considerando el fin, para evitar la vulneración de los derechos, mientras que la segunda exige que el legislador establezca el debido equilibrio entre los hechos constitutivos de infracciones y las sanciones impuestas. En el derecho tributario sancionador la primera implicaría la determinación específica de la sanción, analizando cada uno de las circunstancias atenuantes y

agravantes, y la segunda conllevaría una adecuación amplia de las sanciones en relación a la gravedad de las infracciones.

El principio analizado tiene un concepto amplio “que encierra un principio en virtud del cual la actuación de los poderes públicos restrictiva de derechos ha de responder a criterios de necesidad y adecuación al fin perseguido ; destaquemos que esta concepción tiene íntima relación con la figura de desviación de poder y la acepción restringida consistente en la debida adecuación entre un hecho sancionado y la sanción impuesta” (Lluis y Navas, s.f.), la primera conceptualización hace referencia al criterio considerado el artículo 3 numeral 2 de la ley orgánica de garantías jurisdiccionales y control constitucional , en tanto, que la restringida es aquella que se debe cumplirse en el ámbito sancionatorio dentro del cual encontramos al tributario.

En relación con lo antes referido, si el establecimiento de las sanciones no es proporcional, se cuestionara la validez de la norma cuando el legislador a previsto sanciones desproporcionadas, mientras que si le corresponde a la autoridad administrativa determinar la sanción correspondiente de un rango previamente establecido, y resulta una imposición no conforme a la infracción cometida se cuestionara a la autoridad por su actuar arbitrario. Es así que, “(...) la proporcionalidad encuentra su ámbito natural de aplicación como inspiradora de las normas relativas a la graduación de las sanciones” (Zornoza Pérez, 1992), por lo tanto, dicho principio permite adecuar las sanciones a las infracciones, por lo que, las sanciones cumplirán efectivamente su fin.

Al tener como modelo constitucional al denominado estado constitucional de derechos y justicia corresponde que las autoridades administrativas en el ejercicio de la facultad sancionadora adecuen sus decisiones a lo previsto en la Constitución y la ley, empero, ahí surge el problema porque las autoridades administrativas en el manejo de las sanciones tributarias deberían guiarse por criterios que permitan graduar las sanciones, con lo que, obtendremos una aplicación de sanciones enmarcada dentro del principio de proporcionalidad. Sin embargo, las autoridades en el ámbito del derecho tributario no podrán lograr dicho fin, mientras no se establezca en la normativa criterios de graduación.

Por lo tanto, “sería contraria al principio de proporcionalidad la imposición de una sanción de una cuantía considerable para castigar unos hechos constitutivos de una infracción ínfima” (Trayter Jiménez J.M. y Aguado Cudola V. , 1995), por ello, los hechos denotan un carácter indiciario de la gravedad y ello sumado a la aplicación de

ciertos criterios graduadores implicaría una sanción apegada al concepto de justicia material.

3.2.2 Principio de proporcionalidad en la Ley de Régimen Tributario Interno

En la ley orgánica del régimen tributario interno se regulan los siguientes impuestos: impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a los consumos especiales, impuestos ambientales, régimen tributario de las empresas petroleras, mineras, turísticas y el régimen impositivo simplificado.

Sin embargo, lo que corresponde es encontrar en dicho cuerpo normativo alguna referencia al principio de proporcionalidad en las sanciones, pudiendo afirmar que en relación al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador encontramos escasas disposiciones como son:

- 1.- La primera referencia la encontramos en el artículo 105 respecto de la falta de presentación de declaraciones a las que están obligados en relación a los impuestos establecidos en la mencionada ley, con lo que se sancionara con una multa equivalente al 5% mensual, para lo cual, se calculará sobre el monto de los impuestos causados.
- 2.- Cuando por parte de personas jurídicas o naturales, nacionales o extranjeras que se encuentren domiciliadas en nuestro país, no proporcionen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas concedido para tal cumplimiento, se sancionadora con una multa de 1 a 6 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general, considerando los ingresos y el capital del contribuyente,

Se señala en el artículo 97.14 que “la inobservancia a los preceptos establecidos en éste título, dará lugar a la aplicación de las sanciones establecidas en el Código Tributario (...)”⁶, por lo tanto, al aplicarse dichas sanciones necesariamente se considerara el principio estudiado, que se encuentra establecido tanto el Código Tributario como en la Constitución.

⁶ Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. (2004). Registro Oficial Suplemento No.- 463 de fecha 30 de diciembre de 2016 última reforma.

3.2.3 Principio de proporcionalidad en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.

En la ley para la equidad tributaria dentro de los considerandos encontramos una afirmación que atañe la idea desarrollada a lo largo de este trabajo, que se requiere de un verdadero sistema penal tributario donde se establezcan sanciones efectivas y proporcionales al daño ocasionado.

Ahora bien, en la mencionada ley se crea del impuesto a los activos en el exterior fondos disponibles e inversiones que mantengan en el exterior las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos y por y la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, sancionándose la presentación tardía de la declaración de dicho impuesto con una multa equivalente al 3% del impuesto causado por cada mes o fracción de retraso.

Claramente se puede apreciar que la multa establecida no se orienta por el principio de proporcionalidad, debido a que únicamente se considera el valor del impuesto materia de la infracción como criterio determinador del monto de la sanción.

3.2.4 Principio de proporcionalidad en el Instructivo de Aplicación de Sanciones Tributarias del SRI.

En el año 2014 se puso en vigencia el Instructivo de Aplicación de Sanciones Pecuniarias, por parte del Servicio de Rentas Internas, el mismo, representa a la administración tributaria central. Este acto normativo se orienta a determinar las sanciones pecuniarias que corresponden frente al cometimiento de infracciones tributarias: contravenciones y faltas reglamentarias. Dicho instructivo tiene como objetivo graduar la onerosidad de las cuantías para las diversas infracciones observando los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, añadiendo que, los criterios contenidos en el mismo, no contribuyen efectivamente al establecimiento de sanciones proporcionales.

El primer criterio establecido hace referencia a los diferentes tipos de contribuyentes, es decir, tenemos:

- Contribuyentes especiales ,
- Sociedades con fines de lucro,
- Personas naturales con la obligación de llevar contabilidad , y
- Personas naturales sin la obligación de llevar contabilidad y sociedad sin fines de lucro.

El segundo criterio se aplicara para sancionar la aplicación tardía o falta de declaración considerando los diversos tipos de impuestos.

Es necesario señalar que el establecimiento de sanciones en razón del tipo de contribuyente, no resulta ser precisamente un criterio de graduación de las sanciones, únicamente constituye una pauta para proceder con la aplicación de sanciones, por ello, es necesario que se genere todo un sistema donde se establezcan parámetros graduadores para las sanciones, y de esta manera se hacen efectivos los principios rectores del derecho tributario sancionador. Conjuntamente con lo antes señalado, resulta importante establecer límites en las cuantías de las sanciones, lo cual si se encuentra regulado claramente en el Código Orgánico Tributario, en el cual encontramos los rangos tanto para el caso de contravenciones como de las faltas reglamentarias. Sin embargo,

(...) la pretensión de que el límite inferior del parámetro de mínimo a máximo de la multa deba ser una cantidad irrisoria propicia impedirle cristalizar el objetivo teleológico esencial de la sanción pecuniaria, puesto que se anularía el propósito de disuasión y ejemplaridad para el causante que incumple un importante deber ciudadano.

(Alvarado Ezquivel , 2005)

De modo que, es necesario imponer cantidades que causen determinado grado de represión en los contribuyentes, con lo que, las sanciones cumplirían su fin. La imposición de sanciones conforme al grado de los ingresos de los contribuyentes no implica proporcionalidad, debido a que este principio en el ámbito del derecho tributario sancionador exige concordancia y gradualidad en relación a los actos u omisiones cometidas y la sanción que le corresponde, no incumbe por tanto la capacidad contributiva de los contribuyentes pues el fin de la sanción es represiva y no recaudadora.

La estratificación de las sanciones en consideración al tipo de contribuyente, podría significar una imposición en base al principio de proporcionalidad, esta deducción se obtendría sin entrar a realizar un análisis minucioso. Sin embargo, desde mi perspectiva, la falta de criterios objetivos que permitan determinar el por qué corresponde una cuantía mayor y no otra, revela el carácter accesorio de la clasificación señalada, debido a que no permite dar una respuesta eficaz que sustente la determinación de la sanción impuesta.

Una problemática que se evidencia al tratar el tema de las graduaciones respecto de las sanciones, si estos criterios pueden establecer en normas de jerarquía inferior tales como

reglamentos, instructivos o deben únicamente establecer vía ley, para que efectivamente se cumpla con el principio de reserva de ley.

(...) A este respecto resulta importante recordar que cuando existe reserva de ley, se establece la obligación de regular el tema mediante normas con fuerza de ley y la potestad reglamentaria únicamente podría ejercerla el Presidente sobre aspectos marginales y muy puntuales. Cosa distinta sucede cuando no se presenta reserva de ley, por cuanto en tal evento, la materia puede ser regulada tanto por normas legales como reglamentarias. De todos modos, este Tribunal ha insistido en que el desarrollo de la potestad reglamentaria por el Gobierno exige que la ley haya configurado previamente una regulación básica o materialidad legislativa, a partir de la cual, el Gobierno puede ejercer la función de reglamentar la ley con miras a su debida aplicación, que es de naturaleza administrativa, y está entonces sujeta a la ley.

(Corte Constitucional de Colombia, 2008)

El criterio referido corresponde a la Corte Constitucional de Colombia, el cual, analizando a la luz del derecho tributario sancionador, conlleva a afirmar que efectivamente las infracciones y sanciones están tipificadas en normas jurídicas que tienen el rango de ley. Empero, surge la interrogante respecto del establecimiento de las cuantías de las sanciones considerando el tipo de contribuyente afectarían al principio de reserva de ley, por estar reguladas en un acto normativo de jerarquía inferior a la ley, por lo que podría pensarse que no implicarían un menoscabo a dicho principio porque constituyen un mecanismo para lograr la aplicación de las sanciones contenidas en leyes, es decir, si en las disposiciones legales se definen las sanciones y las infracciones procede la reglamentación de aspectos menores en normas jurídicas de categoría inferior como sucede con los reglamentos e instructivos.

Sin embargo, se sostiene el principio de legalidad,

(...) también afecta a la cuantía de las sanciones. En efecto, puesto que el legislador, con más o menos acierto, regula los eventuales importes de las sanciones y fija reglas de ponderación, es evidente que el principio de legalidad alcanza al importe de las sanciones, vinculando a funcionarios y tribunales. A mayor abundamiento, un principio de coherencia pide que, si establecemos un principio de legalidad punitiva, este alcance a la tipificación y a la cuantificación de las sanciones.

(Lluis y Navas, s.f.)

De tal manera que, se concluye que el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias al establecer las cuantías de las sanciones tributarias, afecta el principio de legalidad, por ello, tanto las infracciones, sanciones, y las cuantías de estas, deben establecerse en normas jurídicas que tengan el rango de ley.

Adicionalmente, la implementación de criterios de graduación, permitiría el ejercicio de la facultad sancionadora conforme al principio de proporcionalidad, y tales criterios deberían establecerse en leyes para no afectar al principio de legalidad en concordancia con lo señalado en el párrafo precedente.

Además cuando se analizaron los elementos constitutivos de las infracciones tributarias, ya se mencionó que en las mismas, no se requiere la verificación de dolo o culpa como elementos subjetivos, por lo que, es necesaria la consagración de criterios de graduación que servirán de instrumentos idóneos para la aplicación de sanciones tributarias, las cuales respondan a una aplicación conforme los principios constitucionales entre aquellos encontramos al de proporcionalidad. Debido a que, el sistema de responsabilidad objetiva en el ámbito de las infracciones tributarias, con la ausencia de un sistema de graduación, evidencia una aplicación arbitraria de las sanciones, al no existir en su fundamentación la determinación de los criterios que sustentaron su decisión. Por ejemplo, si encontramos entre los criterios graduadores que las sanciones se establecerán en relación al importe del daño causado, necesariamente se deberá analizar el valor no considerado por el contribuyente para establecer la sanción, lo que permitirá a la administración dar una motivación apropiada en relación a la sanción impuesta. Además, es necesario el establecimiento de límites de las cuantías es un factor importante, el cual debería ir de la mano de los criterios de graduación para lograr la efectiva aplicación del principio estudiado.

La aplicación del principio de proporcionalidad,

(...) no se trata de una comparación entre sujetos, sino referida a conductas punibles y sanciones: el comportamiento infractor y la sanción aplicada. Esta idea es consustancial con la idea de correspondencia que supone relacionar, o sea comparar, un elemento de juicio (en este caso un comportamiento determinado) con otro elemento (con la sanción adecuada)

(Lluís y Navas, s.f.)

En consecuencia, el criterio de clasificación de los contribuyentes no evidencia un criterio efectivo para la aplicación de la proporcionalidad punitiva, porque se parte de dicho parámetro para posteriormente considerar la infracción y la cuantía de la sanción, cuando lo que corresponde es que la gravedad de la sanción acorde a la gravedad del comportamiento infractor, es decir, no implica únicamente la subsunción sino una verdadera adecuación del hecho realizado a la sanción. Es por ello, que no se puede realizar determinación a priori por la administración tributaria de cada una de las circunstancias concurrentes en cada tipo de infracción.

Destacando que en el instructivo de aplicación de las sanciones pecuniarias, no establece multas fuera de los límites contenidos en el código tributario, sin embargo, establece criterios de cuantificación, que no responden efectivamente al principio de proporcionalidad.

CONCLUSIONES

El principio de proporcionalidad tuvo su origen en el derecho penal, sin embargo en la actualidad constituye un principio constitucional aplicable a todo el ordenamiento jurídico sancionador. Aunque se ha sostenido que dicho principio se encuentra ligado a la noción de Estado de Derecho, por tanto, es un concepto jurídico implícito en la noción de los derechos fundamentales, en la Constitución de la República dentro del catálogo de garantías aplicables en todos los procesos se establece de manera expresa al principio de proporcionalidad punitiva, el cual supone que en consideración de la gravedad de la infracción debe imponerse la sanción. Es por ello, que el principio de proporcionalidad es fundamental en la estructuración del ordenamiento jurídico, y su naturaleza sustantiva constituye un elemento imprescindible para lograr la justicia material, es decir, que no establezcan sanciones que ocasionen afectación mayor a la ocasionada por el sujeto infractor.

La supremacía constitucional implica que todos los principios establecidos en la Constitución, deben ser observados en el desarrollo de toda la normativa, de tal manera, que la aplicación del principio de proporcionalidad al ámbito sancionador tributario es fundamental, para garantizar el equilibrio necesario entre el daño ocasionado por el cometimiento de las infracciones tributarias y las sanciones aplicadas.

Las infracciones tributarias son aquellos comportamientos positivos o negativos que vulneren las disposiciones sustantivas y adjetivas de la normativa tributaria, correspondiendo por tanto la aplicación de las sanciones establecidas en el código tributario, es necesario mencionar que en este cuerpo normativo únicamente se establecen límites tanto para las sanciones pecuniarias como para las sanciones privativas de otros derechos.

Las penas son impuestas por el órgano jurisdiccional, a diferencia de lo que sucede en materia tributaria donde las sanciones son impuestas por la propia Administración Tributaria, lo que evidencia la ruptura del principio de igualdad de las partes porque la administración actúa como sujeto activo de la relación jurídico tributaria y a su vez ejerce la potestad sancionadora, debiendo recalcar que la posibilidad de impugnar dichas sanciones en la vía judicial no supone el restablecimiento del principio de igualdad.

Ahora bien, en el Instructivo de Aplicación de Sanciones Pecuniarias emitido por el Servicio de Rentas Internas se establecen las cuantías de las sanciones considerando el tipo de contribuyente, lo que evidencia una total inobservancia de los principios aplicables al derecho tributario penal, en especial el principio de proporcionalidad y el de reserva de ley, el primero porque las cuantías no responden a un análisis fundamentado en criterios objetivos y el segundo porque este principio también alcanza a los importes de las sanciones. Es necesario, el establecimiento de un sistema de graduación de las sanciones que permitirá y viabilizara la aplicación proporcional de sanciones, el mismo que debe involucrar parámetros objetivos que permitan determinar la mayor o menor gravedad de las infracciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV. (1982). *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*. Madrid: Edersa.
- Aboslaiman, L. (2017). *La equidad como principio general del derecho. Criterio de interpretación*. Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/65-204-1-SM%20(4).pdf
- Alexy, R. (1993). *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Obtenido de <https://derechofunlam.files.wordpress.com/2016/05/teoria-de-los-derechos-fundamentales-robert-alexey.pdf>
- Alexy, R. (2003). *Derecho constitucional y derecho ordinario. Jurisdicción constitucional y jurisdicción ordinaria*. (C. Bernal Pulido, Trad.) Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Alterini, A. (1995). *Derecho Privado. Introducción al Derecho Civil y Derecho Comercial* (Tercera Edición ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Alvarado Esquivel, M. (2005). *Manual de Derecho Tributario*. México: Porrúa.
- Álvarez Echagüe, J. (2004). *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Buenos Aires: Ad-hoc.
- Andrade, L. (2011). *El ilícito tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Andrade, L. (2011). *Práctica Tributaria*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Aneiros Pereira, J. (2005). *Las sanciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Arbelàez, J. O. (2009). *Derecho Administrativo Sancionador. Una aproximación dogmática*. Bogotá: Legis.
- Aristòteles. (1959). *Ética a Nicòmaco*. (D. J. Araujo, Trad.) Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Arnold, R. (2012). *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Obtenido de http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002012000100003
- Ávila Santamaría, R. (2008). *El principio de legalidad vs el principio de proporcionalidad, en: Miguel Carbonell (editor), El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.

- Baca Oneto, V. (2016). La retroactividad favorable en el derecho administrativo sancionador. *Themis- Revista de Derecho*.
- Bardales Castro, P. (2013). *El principio de razonabilidad en materia de derecho sancionador: algunas notas sobre su necesaria aplicación en el ámbito tributario*. Obtenido de <http://ius360.com/publico/tributario/el-principio-de-razonabilidad-en-materia-de-derecho-sancionador-algunas-notas-sobre-su-necesaria-aplicacion-en-el-ambito-tributario/>
- Barnes, J. (s.f.). *Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario*. Obtenido de <file:///C:/Users/user/Downloads/Dialnet-IntroduccionAlPrincipioDeProporcionalidadEnElDerec-17251.pdf>
- Barnes, J. (s.f.). Obtenido de Jurisprudencia constitucional sobre el principio de proporcionalidad en el ámbito de los derechos y libertades. Introducción, selección y análisis crítico: <http://www.revistarue.eu/RUE/122015.pdf>
- Barrachina, E. (2009). La presunción de abuso del derecho en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *El fisco*.
- Barrera Crespo, B. (2005). *El delito tributario*. Quito: Abya Yala.
- Benítez, M. (2009). *Manual Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Bidart, G. (1987). *La interpretación y el control constitucionales en la jurisprudencia constitucional*. Buenos Aires: Ediar.
- Cahn-Speyer Wells, P. (2016). *Derecho crítico: perspectiva tributaria*. Bogotá: Temis.
- Cara, J. C. (1994). *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la ley fundamental de Bonn*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Cárdenas Gracia, J. (2014). Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 66.
- Carlos Soto y Jorge Mosset. (2009). *El contrato en una economía del mercado*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Carrara, F. (1890). *Programa del Curso de Derecho Criminal desarrollado en la Universidad de Pisa*. (O. B. Gallegos, Trad.) San José: Tipografía Nacional.
- Castillo Hidalgo, B. (2004). *Manual de la Legislación Tributaria*. Ecuador: UTPL.
- Castillo, L. (2005). *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano*. Obtenido de https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/1908/Principio_proporcionalidad_jurisprudencia_Tribunal_Constitucional_peruano.pdf?sequence=1
- Castro, F. d. (s.f.). *Derecho Civil de España*. España: Casa Martín.
- Cecilia Medina Quiroga y Claudio Nash Rojas. (2007). *Sistema Interamericano de Derechos Humanos: Introducción a sus mecanismos de protección*. Santiago: Andros.

- Checa González, C. (1998). *Hecho Imponible y sujetos pasivos*. Valladolid: Lex Nova.
- Clericò, L. (2009). *El examen de proporcionalidad en el Derecho Constitucional*. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires .
- Código Orgánico Tributario. (2005). Registro Oficial Suplemento No.- 38 . Ecuador.
- Conde Pumpido Ferreiro, C. (1990). *Derecho Penal. Parte General*. Madrid : Colex.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). *Registro Oficial Suplemento 449*.
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C1005/08 (2008).
- Corte Constitucional del Ecuador , No. 024-10-SCN-CC. (2010).
- Corte Suprema de Justicia de la Nación . (2011). *Suprema Corte de Justicia de la Nacion*. Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=232309&Clase=DetalleTesisBL>
- Coviello, N. (1938). *Doctrina General del Derecho Civil* . Mexico .
- Creus, C. (1988). *Derecho Penal*. Buenos Aires: Astrea .
- Creus, C. (1999). *Derecho Penal. Parte General* (Cuarta ed.). Buenos Aires: Astrea.
- Cuentas Ormachea, E. (s.f.). *El abuso del derecho*. Obtenido de <file:///C:/Users/user/Downloads/Dialnet-ElAbusoDelDerecho-5085322.pdf>
- Declaracion de los derechos del hombre y del ciudadano* . (1789).
- Díaz García, I. (2012). Igualdad en la aplicación de la ley. Concepto, iusfundamentalidad y consecuencias. *Ius et Praxis*.
- Díaz, V. (1999). *Criminalización de las infracciones tributarias*. Buenos Aires: Depalma.
- Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández. (2000). *Curso de derecho administrativo* (Sèptima ed., Vol. II). Argentina: La ley.
- Elizabeth Nima, Julliana Rey y Antonio Gómez. (2013). *Aplicación práctica del régimen de infracciones y sanciones tributarias*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Falco, C. (2004). *Luces y Sombras de la Legislación anti evasión de los Ilícitos Fiscales: asociación ilícita en materia tributaria*. Argentina: Rubinzal- Culzoni .
- Fernández Martínez, R. (1998). *Derecho Fiscal*. México: McGraw Hill.
- Fernàndez, M. A. (2000). *Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria*. Obtenido de <file:///C:/Users/user/Downloads/Dialnet-PrincipiosConstitucionalesDeProporcionalidadYJusti-2650180.pdf>
- Fix Fierro, H. (2003). *Comentario al artículo 1o. constitucional*. Mèxico : UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

- Flores Polo, P. (1977). *Legislación Tributaria 97. Comentario, Doctrina y Jurisprudencia*. Trujillo: Marsol.
- Gamba Valega, C. (s.f.). *Sobre los principios que regulan la potestad sancionadora de las administraciones tributarias*. Obtenido de <http://www.teleley.com/revistaperuana/1gamba-68.pdf>
- Garberi Llobregat, J. (1989). *Garantías y simplificación del procedimiento sancionador*. España: Universidad de Alicante.
- García Belsunce, H. (1985). *Derecho Tributario Penal*. Buenos Aires: Depalma.
- García de Enterría, E. (1976). El problema jurídico de las sanciones administrativas. *Revista Española de Derecho Administrativo*.
- García de Enterría, E. -F. (2008). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid : Thomson
- García Gómez de Mercado, F. (2007). *Sanciones administrativas, garantías, derechos y recursos del presunto responsable* (Tercera ed.). Madrid: Comares.
- García, A. N. (2005). *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos.
- García, E. A. (s.f.). *El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española*. Obtenido de <file:///C:/Users/user/Downloads/Dialnet-ElPrincipioDeIgualdadDelArticulo14DeLaConstitucion-2117515.pdf>
- Gil, R. S. (s.f.). *Contenido Esencial de los Derechos Fundamentales*. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2422/12.pdf>
- Giuliani Fonrouge, C. (1983). *Derecho Financiero* (Vol. II). Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2005). *Derecho Financiero* (9 ed., Vol. II). Buenos Aires: La ley.
- González García, E. (1997). *Interpretación de las normas tributarias*. Pamplona: Aranzadi.
- Grisanti Aveledo, H. (s.f.). *Lecciones de Derecho Penal*. Valled Hermanos.
- Guastini, R. (s.f.). *Los principios en el derecho positivo*. (J. Ferrer, Trad.) Barcelona: Gedisa.
- Guevara Ocaña, M. (s.f.). *Análisis del Tribunal Constitucional para determinar la confiscatoriedad de un tributo*. Recuperado el 05 de 02 de 2018, de http://www.derecho.usmp.edu.pe/7ciclo/derecho_tributario_I/articulos/2010/TC.pdf
- Hassemer. (1984). *Fundamentos del Derecho Penal*. Barcelona.
- Indacochea, Ú. (s.f.). *¿Razonabilidad, proporcionalidad o ambos ? Una propuesta de delimitación de sus contenidos a partir del concepto de ponderación*. Obtenido de <file:///C:/Users/user/Downloads/9227-36565-1-PB.pdf>

- Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias. (2014). *Departamento de Prevención de Infracciones. Dirección Nacional de Gestión Tributaria*. Ecuador.
- Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.
- Jarach, D. (2004). *El hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo - Perrot.
- Josè Martinez y Francisco Zuñiga . (s.f.). *El principio de razonabilidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional*. Obtenido de http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002011000100007#10
- José Pérez de Ayala y Eusebio González. (1994). *Derecho Tributario* (Vol. I). Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones.
- Josserand, L. (1999). *Del abuso del derecho y otros ensayos* . Bogotá: Temis.
- Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez. (2007). *Infracciones y sanciones tributarias, en Curso de Derecho Fiscal* (Vol. I). Bogotá: Digiprint Editores.
- Ley del Régimen Tributario Interno. (2004). *Registro oficial suplemento No.- 463*. Ecuador.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. (2016). *Registro Oficial Suplemento No.-913*. Ecuador.
- Liliana Ronconi y Leticia Vita. (2012). *El principio de igualdad en la enseñanza del derecho constitucional*. Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/Dialnet-ElPrincipioDeIgualdadEnLaEnsenanzaDelDerechoConsti-4049708.pdf
- Lluis y Navas, J. (s.f.). *El principio de proporcionalidad en las sanciones administrativas laborales*. Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/proporcionalidadsancioneslaborales%20(5).pdf
- Lo Monte, E. (2006). *Principios del Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires.
- Lomeli Cerezo, M. (2002). *Derecho Fiscal Represivo* . México D.F.: Porrúa.
- Lopera Mesa, G. (2007). *El principio de proporcionalidad y control constitucional de las leyes penales. El principio de proporcionalidad en el Estado Constitucional*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- López López, H. (2009). *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias* . Navarra: Thomson- Aranzadi.
- Lopèz Sánchez, R. (2011). *El principio de proporcionalidad como criterio hermenéutico en la justicia consitucional*. Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/document.pdf
- López, H. L. (s.f.). *La configuración de las infracciones y sanciones en el Derecho Tributario*. Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/3916-15553-1-PB.pdf

- López, J. I. (1988). *El principio general de proporcionalidad en derecho administrativo*. Sevilla: Servicio de Publicaciones Universidad de Sevilla.
- Maciel Guerreño, R. (s.f.). *La presunción de inocencia como derecho fundamental en el derecho sancionador tributario*. Obtenido de http://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2010/11/28_441a484_la_presuncion.pdf
- Manuel Atienza y Juan Ruiz. (2003). *La regla del reconocimiento*. Madrid: Ministerio de la presidencia.
- Manuel Rebollo, Manuel Izquierdo, Lucía Alarcón y Antonio Bueno. (2005). *Panorama del derecho administrativo sancionador en España*. Obtenido de http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0124-05792005000100001
- Margáin Manautou, E. (1985). *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano* (Octava ed.). México: Universitaria Potosina.
- Márquez Piñero, R. (2003). *Teoría de la Antijuridicidad*. México: Universidad Autónoma de México.
- Martin, C. (s.f.). *El principio de proporcionalidad*. Obtenido de <http://www.dpucuantico.com/wp-content/uploads/2014/09/doctrina15914.pdf>
- Martínez Lago, M. Á. (2008). Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias. *Gaceta Fiscal*.
- Martínez Pujalte, A. (1997). *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*. Madrid: CEPC.
- Martínez, M. A. (2006). *Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria*. Obtenido de [https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/Miguel%20Angel%20Mart%C3%83%C2%ADnez-croni\(119\).pdf](https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/Miguel%20Angel%20Mart%C3%83%C2%ADnez-croni(119).pdf)
- Mayer, O. (1982). *Derecho Administrativo Alemán* (Segunda ed.). (H. H. Krotoschin, Trad.) Buenos Aires: Depalma.
- Mazorra Manrique de Lara, S. (1994). *Los responsables tributarios*. Madrid: Marcial Pons.
- Miguel Carbonell y Pedro Grandez Castro. (2010). *El principio de proporcionalidad en el derecho contemporáneo*. Lima: Palestra.
- Mogrovejo, J. (2011). Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador. *Revista de Derecho UASB - Ecuador*.
- Muñoz Conde, F. (2004). *Teoría General del Delito* (3 ed.). Madrid: Tirant Lo Blanch.
- Muñoz Nájjar, M. (1995). *Código Tributario. La discrecionalidad Administrativa en el Código Tributario Peruano*. Obtenido de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98_24_CT19-20_MMNB.pdf

- Nieto García, A. (2012). *Derecho Administrativo Sancionador* (Quinta ed.). Madrid: Tecnos.
- Oelckers, O. (1992). *Jerarquía, integración y unidad del sistema jurídico-administrativo. En Interpretación, integración y razonamientos jurídicos*. Jurídica de Chile.
- Ordoqui Castilla, G. (2010). *Abuso de Derecho*. Bogotá: Ibañez.
- Ortiz, J. (s.f.). *Tratamiento del Abuso del Derecho en la Jurisprudencia de las Salas de lo Civil y Mercantil de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador*. Obtenido de <http://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/910/1/99869.pdf>
- Pacci Cárdenas, C. (2010). *Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria regulados en el Código Tributario peruano*. Arequipa: Grijley.
- Palomino Manchego, J. (s.f.). *Constitución, supremacía constitucional y teoría de las fuentes del Derecho: una visión desde el Perú*. Lima: Universidad Nacional Mayor de San Marcos de Lima.
- Parada, R. (2015). *Derecho Administrativo*. España: Open Ediciones Universitarias.
- Patiño, R. (1996). *Léxico Jurídico Tributario*. Ecuador: Corporación Latinoamericana para el desarrollo.
- Pedraz Penalva, E. (1990). *Constitución, jurisdicción y proceso*. Madrid: Akal, Iure.
- Perello, I. (s.f.). *El principio de proporcionalidad y la justicia constitucional*. Obtenido de <file:///C:/Users/user/Downloads/Dialnet-ElPrincipioDeProporcionalidadYLaJurisprudenciaCons-174691.pdf>
- Pérez Royo, F. (1972). *Infracciones y sanciones tributarias*. Ministerio de Hacienda.
- Pérez Royo, F. (2012). *Derecho Financiero y Tributario* (Vigésimosegunda ed.). Madrid: Civitas.
- Pérez, J. G. (1983). *El principio de buena fe en el derecho administrativo*. Madrid.
- Perez, K. (2005). *Principio de Igualdad: alcances y perspectivas*. Obtenido de <http://www.educacion-holistica.org/notepad/documentos/Derecho%20y%20legislacion/Libros/Principios%20de%20Igualdad%20-%20Alcances%20y%20Perspectivas.pdf>
- Pizzolo, C. (2002). *Globalización e Integración*. Buenos Aires: Sociedad Anónima Editora.
- Porrás y López, A. (1972). *Derecho Fiscal*. México: Porrúa.
- Prieto Sanchís, L. (1982). La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de derecho. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4.
- Prieto Sanchís, L. (2013). *El Constitucionalismo de los Derechos*. Madrid : Trotta.

- Queralt, J. (s.f.). *Curso de derecho financiero y derecho tributario*.
- Quintero Olivares, G. (s.f.). *LA autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho Penal*. Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/Dialnet-LaAutotutelaLosLimitesAlPoderSancionadorDeLaAdmini-17106.pdf
- Quirós Lobo, J. (1996). *Principios del Derecho Sancionador*. Granada: Comares.
- Radovic Schoepen, A. (1994). *Sistema sancionatorio tributario: infracciones y delitos*. Chile: Jurídica de Chile.
- Ramírez, M. L. (s.f.). *Reflexiones acerca del principio de proporcionalidad en el ambito del derecho administrativo sancionador colombiano*. Obtenido de file:///C:/Users/user/Desktop/bibliografia%20tesis/maria%20rocio%20el%20principio%20de%20proporcionalidad.pdf
- Ramon Ruiz y Lourdes de la Torre. (s.f.). *Algunas aplicaciones e implicaciones del principio de proporcionalidad* . Obtenido de <http://rtfd.es/numero14/02-14.pdf>
- Rengifo García , E. (s.f.). *El abuso del derecho* . Obtenido de file:///C:/Users/user/Desktop/bibliografia%20tesis/EL%20ABUSO%20DEL%20DERECHO%20rengifo.pdf
- Rintha Martínez, S. (1997). *De la infracción tributaria y sus sanciones*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Rojas, I. (s.f.). *La proporcionalidad de las penas* . Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2937/15.pdf>
- Sainz de Bujanda, F. (1962). *Intervención en Coloquio sobre Infracción Tributaria*. Madrid: IAF.
- Sainz de Bujanda, F. (1962). *Naturaleza de la infracción tributaria* (Vol. II). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Sáinz de Bujanda, F. (1967). *En torno al concepto y contenido del Derecho Penal Tributario* (Vol. V). Buenos Aires: I.E.P.
- Sainz de Bujanda, F. (1982). *Lecciones de Derecho Financiero* (Segunda ed.). Madrid: Universidad Complutense. Sección de Publicaciones.
- Sainz de Bujanda, F. (1985). *Sistema de Derecho Financiero* (Vol. II). Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- Sainz, F. (s.f.). *La buena fe en la relacion de la administraciòn con los administrados*. Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/Dialnet-LaBuenaFeEnLasRelacionesDeLaAdministracionConLosAd-1059146.pdf
- Samhan Salgado, F. (2012). El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. *Revista Peruana de Derecho Tributario*.

- Sanabria, R. (1997). *Comentarios al Código Tributario y los ilícitos tributarios* (Tercera ed.). Lima: San Marcos.
- Sánchez Gómez, N. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*. México : Porrúa .
- Sánchez Hernández, M. (2001). *Derecho Tributario* (Tercera ed.). México: Cardenas, Editor y Distribuidor.
- Sánchez, M. (2006). *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons.
- Sanción Administrativa: Naturaleza, características y requisitos, C-616/02 (Corte Constitucional de la República de Colombia 2002).
- Sapag, M. (2008). *El principio de proporcionalidad y razonabilidad como limite constitucional al poder del Estado*. Colombia: Diakòn.
- Sarmiento Ramirez, D. (2004). *El control de la proporcionalidad en la actividad administrativa*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Schmidt-Assmann, E. (2003). *La teoria del derecho administrativo como sistema. Objeto y fundamentos de la construccion sistematica*. Madrid: Marcial Pons.
- Sentencia No.006-09-SIS-CC, Caso No.002-09-IS (Corte Constitucional 3 de septiembre de 2009).
- Silva Sánchez, J. (1992). *Aproximación al derecho penal contemporáneo*. Barcelona: M. Bosch.
- Suay Rincòn , J. (1985). *El principio de igualdad en la justicia constitucional* . Madrid: Instituto de Estudios de Administraciòn Local.
- The Beit Sourik Village Council vs The Government of Israel , 2056 (2004).
- Tirado Barrera , J. (2011). El principio de proporcionalidad y sanciones administrativas en la jurisprudencia constitucional . *Derecho PUCP*, 458.
- Tomas Vives Antón y Manuel Cobo del Rosal. (1999). *Derecho Penal* (Quinta ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.
- Trayter Jiménez J.M. y Aguado Cudola V. . (1995). *Derecho Administrativo Sancionador*. Barcelona: Cedecs .
- Tribunal Colegiado de Circuito. (1996). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*.
- Tribunal Constitucional de Perú, No.- 2192 (2004).
- Tribunal Constitucional de Perú. (2004). *Expediente 090- 2004- AA/ TC*.
- Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime. (2005). *Curso sobre delitos e infracciones tributarias* (Primera ed.). Santiago: Lexis Nexis.

Upegui, J. C. (s.f.). *Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México* . Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/2747-9204-1-PB.pdf

Valdés Costa, R. (2004). *Instituciones de Derecho Tributario* (Segunda ed.). Buenos Aires: Depalma.

Velasco, J. R. (1976). *La buena fe como principio rector del ordenamiento jurídico español en relación con las prohibiciones del fraude de la ley y del abuso del derecho*. España: Editorial Reus.

Vidal, C. (s.f.). *El principio de constitucionalidad como parámetro de constitucionalidad de la actividad del juez*. Obtenido de <http://www.corteidh.or.cr/tablas/R21745.pdf>

Villaseñor , C. (2012). Proporcionalidad y límites de los derechos fundamentales. Teoría general y su reflejo en la jurisprudencia mexicana. *Scielo*.

Villaverde Menéndez , I. (2008). *La resolución de los conflictos entre derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad*. (M. Carbonell, Ed.) Quito: Ministerio de Justicia y Derecho Humanos.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario* (Séptima ed.). Buenos Aires: Depalma.

Villegas, H. (2003). *Derecho Tributario Penal, Tratado de Tributación* (Vol. II). Buenos Aires: Astra.

Villegas, H. (2003). *Tratado de Tributación, Tomo I , Derecho Penal Tributario*. Argentina: Civitas.

Villegas, H. (s.f.). *Derecho Penal Tributario*. Obtenido de

<http://www.ipdt.org/edito> Valdés Costa, R. (2001). *Curso de Derecho Tributario* (Tercera ed.). Bogotá: Temis.

Vizcardo, S. (2015). *El tratamiento del ilícito tributario desde la óptica del derecho penal y del derecho administrativo sancionador*. Obtenido de file:///C:/Users/user/Downloads/11888-41392-1-PB%20(2).pdf

Welzel, H. (2003). *Estudios de derecho penal. Estudios sobre el sistema de derecho penal. Causalidad y accion. Derecho penal y filosofía*. . Argentina : B de F.

Zavala Egas, J. (2008). *Delito Tributario*. Ecuador : Kinkos.

Zavala, M. (2004). *Actuaciones por daños*. Buenos Aires : Hammurabi.

Zornoza Pérez, J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)* . Madrid: Civitas.