

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

<http://dx.doi.org/10.35381/racji.v5i2.737>

Proporcionalidad en la sanción por incumplimiento del plazo de regímenes especiales aduaneros ecuatorianos

Proportionality in the penalty for non-compliance with the term of Ecuadorian special customs regimes

Inés Johanna Villavicencio-López
ines.villavicencio@psg.ucacue.edu.ec
Universidad Católica de Cuenca, Cuenca
Ecuador
<https://orcid.org/0000-0003-4875-0890>

Cecilia Ivonne Narváez-Zurita
inarvaez@ucacue.edu.ec
Universidad Católica de Cuenca, Cuenca
Ecuador
<https://orcid.org/0000-0002-7437-9880>

Juan Carlos Erazo-Álvarez
icerazo@ucacue.edu.ec
Universidad Católica de Cuenca, Cuenca
Ecuador
<https://orcid.org/0000-0001-6480-2270>

Enrique Eugenio Pozo-Cabrera
epozo@ucacue.edu.ec
Universidad Católica de Cuenca, Cuenca
Ecuador
<https://orcid.org/0000-0003-4980-6403>

Recibido: 14 de abril de 2020
Revisado: 30 de abril de 2020
Aprobado: 22 de mayo de 2020
Publicado: 14 de junio de 2020

RESUMEN

El presente trabajo se centra en el principio de proporcionalidad, entendido como la medida justa entre la falta cometida y la pena aplicable, lo que constituye una limitación del poder estatal y una garantía ciudadana. Así se busca demostrar que el principio antes referido es trasgredido en la normativa aduanera que fija la sanción para el incumplimiento del plazo de regímenes especiales aduaneros ya que la multa a imponer equivale a 1 salario básico unificado del trabajador por cada día de retraso que como se evidenció en la práctica es excesiva y exagerada en comparación con países de la Comunidad Andina. Dada la naturaleza del estudio se utilizó una metodología transversal, no experimental con un enfoque mixto, complementado con un método dogmático para interpretar la disposición jurídica cuestionada, con el objetivo de proponer su reforma, en busca de un equilibrio entre la contravención cometida y el perjuicio ocasionado al fisco.

Descriptores: Régimen tributario; derecho constitucional; sanción económica; derecho público; comercio internacional. (Palabras tomadas del Tesouro, UNESCO).

ABSTRACT

This work focuses on the principle of proportionality, understood as the fair measure between the offense committed and the applicable penalty, which constitutes a limitation of state power and a citizen guarantee. Thus, it seeks to demonstrate that the aforementioned principle is violated in the customs regulations that establish the sanction for non-compliance with the term of special customs regimes since the fine to be imposed is equivalent to 1 unified basic salary of the worker for each day of delay, which as it was evident in practice that it is excessive and exaggerated compared to countries of the Andean Community. Given the nature of the study, a non-experimental, cross-sectional methodology was used with a mixed approach, complemented by a dogmatic method to interpret the questioned legal provision, with the aim of proposing its reform, seeking a balance between the contravention committed and the damage caused to the treasury.

Descriptors: Tax regime; constitutional right; economic sanction; public law; international trade (Words taken from Thesaurus, UNESCO).

INTRODUCCIÓN

El presente estudio se enfoca en la sanción establecida para el incumplimiento del plazo de regímenes especiales aduaneros de importación en Ecuador, esto, debido a que por mandato constitucional las leyes tienen que establecer la debida proporción entre infracciones y sanciones, lo cual es parte de las garantías del debido proceso como una

limitación al exceso del poder estatal.

Para analizar esta problemática se ha considerado que en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) que regula la actividad aduanera del país, se reconocen modalidades de importación que constituyen una excepción a la regla general, permitiendo que al ingreso de mercancías extranjeras se les suspenda el pago de tributos, lo que se denomina regímenes especiales de importación y que la sanción por el incumplimiento del plazo de los mismos, equivale a un salario básico unificado del trabajador por cada día de incumplimiento del plazo concedido por la autoridad administrativa.

La investigación del tema se realizó porque el sector aduanero dinamiza la economía y con las importaciones paga tributos, depreciaciones, tasas por servicios, entre otros, y los regímenes especiales de importación son un aspecto fundamental de este ámbito ya que fueron concebidos para brindar liquidez al importador, para permitir en un primer momento la suspensión de tributos, sin embargo, en el caso de cometer infracciones en contra de la administración aduanera, incluso de buena fe, el importador o turista se ve afectado con la imposición de esta multa pecuniaria que además es acumulativa, resultando gravosa por su monto excesivo al calcularse de manera diaria.

En tal sentido, el problema de investigación consiste en determinar: ¿Cómo vulnera el principio de proporcionalidad la tipificación de la sanción de un salario básico unificado del trabajador en general por cada día de incumplimiento del plazo de regímenes aduaneros de importación en Ecuador?, por consiguiente, el objetivo del estudio se centra en proponer una reforma a la sanción establecida para el incumplimiento del plazo de regímenes especiales de importación, contemplados en el Art. 191 literal e) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones ecuatoriano, para que se garantice el principio de proporcionalidad entre infracciones y sanciones.

Para lograr el objetivo propuesto se iniciará citando breves conceptos doctrinarios referentes al principio de proporcionalidad, los elementos que lo conforman, la normativa constitucional aplicable al caso en Ecuador, para en lo posterior analizar el tema aduanero con la tipificación de la infracción y sanción objeto de estudio, sentencias de

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

juicios, estándares indicados por la Corte Constitucional y el estudio comparado de la legislación nacional con la existente en la normativa de la Comunidad Andina.

Referencial teórico

El principio de proporcionalidad como parte del debido proceso

El debido proceso está integrado por una serie de garantías que el Estado debe brindar a los ciudadanos para el respeto de sus derechos, dentro de las causas en las que se encuentren inmersos, es considerado como un instrumento a través del cual se hace efectiva la justicia (Pozo, 2015) que permiten el respeto de la dignidad humana (Peñaloza-Caracundo, Narváez-Zurita, Pozo-Cabrera, & Erazo-Álvarez, 2019), y es uno de los pilares del Estado Constitucional de Derecho.

Así en Ecuador, en el año 2008 con la vigencia de la Constitución de la República (CRE), el principio de proporcionalidad consta como parte de las garantías del debido proceso, en el art. 76 numeral 6 en el siguiente sentido: “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza” (Asamblea Nacional Constituyente, 2008, art.76), como un reconocimiento a su importancia dentro del debido proceso y una limitación al poder estatal al momento de tipificar sanciones.

El reconocimiento de este principio a pesar de no ser una innovación de la norma suprema del año 2008, tiene importancia por el hecho de mantenerla a nivel constitucional y obligar al legislador a adecuar formal y materialmente las normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución, aunque parezca fácil esta tarea lleva con ella la obligación de un ejercicio técnico-jurídico e incluso dogmático. Según lo dispone la Constitución ecuatoriana en el art. 132, se requiere de una ley para tipificar infracciones y establecer sanciones (Asamblea Nacional Constituyente, 2008) y esa es una atribución del poder legislativo, es decir, la Asamblea Nacional tiene un margen de actuación fijado por el poder originario dentro del cual debe desenvolver sus actuaciones.

Así en las garantías que deben observar los creadores de la ley se encuentra el principio de proporcionalidad que puede entenderse como la medida justa entre la infracción

cometida y la sanción aplicable, es una forma de protección de los ciudadanos ante los excesos del poder que con el paso del tiempo diferentes Estados lo han incorporado en sus textos constitucionales, estableciendo una forma de actuación y una medida de control (López-Hidalgo, 2017).

Por otro lado, la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (LOGJCC) en el art. 3 numeral 2, establece métodos y reglas de interpretación constitucional, indicando que al existir contradicciones entre normas y que no se las pueda resolver por medio de reglas se aplicará el principio de proporcionalidad, de tal manera, que la medida restrictiva tenga un objeto válido, sea idónea y que exista un equilibrio entre la restricción constitucional y aquello que protege (Asamblea Nacional, 2009), siendo así la proporcionalidad a más de una garantía del debido proceso también es una forma de interpretación, de ahí la relevancia que ocupa en el ordenamiento jurídico.

Una vez ubicada la proporcionalidad dentro de las disposiciones tanto constitucionales como normativas ecuatorianas, es importante revisar los antecedentes de este principio. Desde la antigüedad el filósofo Platón como se citó (De Azcárate, 1872) indicaba que la pena debe ser proporcional al delito cometido y aunque en sus inicios el principio de proporcionalidad se identificó con el Derecho Penal, en la actualidad no solo debe aplicarse a esta rama del derecho, sino también al ámbito tributario, administrativo o de cualquier otra naturaleza, por mandato constitucional.

En el sistema judicial de Estados Unidos, basado en el *common law*¹ la proporcionalidad tuvo su origen en el debido proceso legal y con el transcurso del tiempo se extendió su validez como un parámetro para controlar que las leyes referidas a los derechos fundamentales no contraríen el texto constitucional (Rodríguez- Martínez, 2017), siendo un antecedente importante si se toma en consideración que el control constitucional tiene su origen en dicho país, cuando los jueces no aplican leyes que no guarden conformidad con la norma suprema.

¹ Derecho común

En Europa, la proporcionalidad en el siglo XX tuvo un éxito no antes visto, por lo que influyó en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (Cianciardo, 2018), a pesar no estar de forma explícita en la constitución y que fue tomado como referente de su aplicación práctica al no quedarse como un mandato de optimización, por ello, es que incluso se ha señalado que la proporcionalidad ha ido adquiriendo notoriedad en la jurisprudencia constitucional de manera gradual en la mayoría de ordenamientos jurídicos (Riofrío-Martínez Villalba, 2016). Lo expuesto, demuestra la factibilidad de incorporar un mismo principio en ordenamientos legales distintos como son el europeo y el estadounidense.

En la Convención Interamericana de Derechos Humanos (CADH), de manera textual no se recoge este principio, no obstante, en la Opinión Consultiva, OC-5/85, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) se pronunció en el sentido que las restricciones deben ser proporcionadas al objetivo (Corte Interamericana de Derechos Humanos, 1985), lo que representa un avance significativo en la normativa comunitaria, al evidenciar que las leyes deben imponer limitaciones según el fin perseguido, en lo posterior, la Corte IDH, en la sentencia del caso Usón Ramírez vs. Venezuela, se pronunció en el sentido que la proporcionalidad y racionalidad deben concurrir en la facultad punitiva estatal a fin de impedir que existan sanciones ínfimas que permitan la impunidad o que se establezcan excesos en las penas (Corte Interamericana de Derechos Humanos, 2009), sentencia que marca un hito respecto a la aplicación de este principio para los países sometidos a su jurisdicción.

A pesar de no existir una definición única del principio de proporcionalidad, el autor (Carbonell, 2008) indica que “constituye hoy en día el más conocido y el más recurrente límite de los límites (...) supone una barrera frente a intromisiones indebidas en el ámbito de los propios derechos” (p.10). Entonces, si bien es cierto, el Estado tiene la facultad del *ius puniendi*², no por ello puede excederse de las limitaciones impuestas por el constituyente; en otras palabras, debe existir medida entre la actuación estatal para sancionar y los derechos de los ciudadanos (Pozo, 2015).

² Facultad sancionadora del Estado.

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

El autor (Alexy, 2019) respecto a la proporcionalidad en una recopilación de sus propios ensayos escritos hace cuatro décadas ratifica que la misma está conformada por los tres subprincipios que son: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido, aspectos que deben ser considerados por el legislador en la elaboración de las leyes, para asegurar de que este principio de rango constitucional no sea un mero enunciado. Es evidente que la teoría de los tres subprincipios indicados por Alexy fueron recogidos por el legislador ecuatoriano en la LOGJCC.

Trasgresión del principio de proporcionalidad en la normativa aduanera ecuatoriana

Dentro del quehacer aduanero regulado por el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), se ha definido que el objeto de la aduana consiste en facilitar el comercio exterior y ejercer el control de la entrada y salida de mercancías al país (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010), control que debe ser ejercido por la autoridad competente que es el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE).

El ingreso de mercancías extranjeras a Ecuador, por regla general se perfecciona con el pago de los tributos y luego de ellos ingresan al comercio local, no obstante, el legislador ha previsto la existencia de regímenes especiales o modalidades de importación, referidos al ingreso de mercancías extranjeras al país, los cuales se encuentran establecidos en el COPCI y descritos en el Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (RCOPCI).

Dichos regímenes de importación, calificados como especiales en el RCOPCI, son en realidad una excepción a la regla general que permiten el ingreso de mercancía extranjera a territorio nacional sin el pago de tributos al comercio exterior, existiendo una suspensión total o parcial del pago de los mismos, con la autorización respectiva y previo el cumplimiento de una garantía a favor del SENAE, con el objeto de brindar liquidez al importador o facilitar el ingreso de turistas al Ecuador, por citar algunos ejemplos.

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

En el RCOPCI, se han detallado los conceptos de estos regímenes, tiempos de permanencia, formas de culminación, fines admisibles entre otros. Para esclarecer este tema en la tabla 1 que se presenta a continuación se hace un resumen de los regímenes especiales:

Tabla 1

Resumen regímenes especiales de importación en Ecuador

Nombre del Régimen Especial	Características
Admisión temporal para reexportación en el mismo estado Plazo de permanencia: depende del fin admisible, según el contrato, o hasta un año.	Permite introducir mercancías al territorio ecuatoriano, para ser utilizadas en un fin y un tiempo determinado, según el fin admisible y debe ser culminado mediante la reexportación, cambio de régimen, o cambio de destino, destrucción o ingreso a una zona especial de desarrollo económico.
Depósitos aduaneros Plazo de permanencia: hasta un año.	Permite que las mercancías importadas sean almacenadas por un periodo determinado sin el pago de derechos e impuestos y recargos aplicables, que debe terminar con el cambio de régimen, cambio de destino o la reexportación de la mercancía acogida a este régimen.
Transformación bajo control aduanero Plazo de permanencia: hasta 6 meses	Permite introducir al país mercancías con suspensión del pago de tributos al comercio exterior, para someterlas a operaciones que modifiquen su especie o estado, y concluirá con la importación para el consumo o reexportación de los

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

	productos terminados derivados de los procesos de transformación.
Vehículo de uso privado del turista	Permite el ingreso del vehículo de uso
Plazo de permanencia: igual al tiempo	privado del turista, (entendido como tal a
máximo otorgado al turista, según su	la persona con residencia habitual en otro
registro migratorio	país y venga con la finalidad de
	permanecer no más del tiempo otorgado
	por la autoridad de migración), podrá
	culminar con la salida del vehículo, o con
	el cambio de régimen.

Fuente: (Correa-Delgado, 2011).

En Ecuador la sanción tributaria representa la consecuencia establecida por la ley en los casos de comisión de un acto ilícito tipificado como infracción y recae en quien le es atribuida (Mogrovejo, 2011). Otros autores ecuatorianos han indicado que la facultad sancionadora se ejerce para precautelar el cumplimiento de obligaciones de los sujetos pasivos (Troya-Jaramillo, 2014), lo cual tiene su razón de ser, ya que a más de verificar el comportamiento de los obligados a cumplir la ley también incluye el ejercicio del control a cargo de la administración que no puede mantenerse alejada ante un incumplimiento de un sujeto pasivo y debe hacer uso de esta facultad atribuida por ley.

El bien jurídico protegido en materia tributaria es el erario o tesoro nacional que se financia con la recaudación que realicen las instituciones estatales sea por multas, tasas o tributos que cubren los gastos permanentes que requiere realizar el Estado para su funcionamiento. En materia aduanera en aras de brindar facilidades al comercio exterior en un inicio se dejó de percibir los tributos que corresponden a las mercancías que ingresan al territorio nacional, bajo un régimen especial y cuando se incumplen los plazos autorizados, existe una consecuencia jurídica, es decir, la imposición de una multa.

El legislador plasmó en el (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010) en el art.191 lit. e, la sanción para el incumplimiento del plazo de regímenes

especiales aduaneros de importación, así la multa a imponer equivale a 1 salario básico unificado **por cada día de retraso**, vale resaltar es acumulable en razón de los días de demora en el cumplimiento del régimen y se incrementa su valor en la medida que por parte del Gobierno Nacional fija dicho monto en enero de cada año.

Aunque en ocasiones puede resultar bastante subjetivo establecer lo que resulta desproporcional, en el caso en estudio la multa es de un salario básico unificado del trabajador en general, **por cada día de incumplimiento** del plazo del régimen especial de importación, entonces en el año 2020 el salario es de **USD 400,00** (cuatrocientos con 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América).

En la sanción objeto del estudio, al realizar el **test de proporcionalidad** con los tres subprincipios que lo conforman (idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto), según las definiciones de (Bernal-Pulido, 2007), el subprincipio de **idoneidad** si se cumple, ya que es necesaria una intervención estatal para sancionar un incumplimiento a la normativa aduanera para obtener un fin válido que es el control que ejerce el SENA al ingreso de mercancías a Ecuador.

En cuanto al subprincipio de **necesidad**, la sanción debe ser la más benigna con el derecho intervenido, para contribuir a alcanzar el objetivo propuesto, este parámetro se encuentra cumplido, al existir la afección de un bien patrimonial que resulta evidente es más favorable frente a las penas privativas de la libertad, y al haberse tipificado el incumplimiento del plazo de regímenes especiales como una contravención sancionada en sede administrativa y no como un delito con las consecuencias jurídicas que ello acarrea.

En lo referente al principio de proporcionalidad en sentido estricto que debe guardar una relación adecuada con el derecho intervenido y que deben compensar los sacrificios que implica para sus titulares, **no se cumple esta condición** al no existir la relación antes indicada, pues la afectación patrimonial es desproporcional a la falta cometida, al no considerarse el valor de la mercancía o los tributos suspendidos y por ende el perjuicio ocasionado al Estado en cada caso en particular. Así existe mercancía amparada bajo un régimen especial que su valor es irrisorio por tratarse de desperdicios industriales, y a

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

pesar de ello el valor de la multa resulta exorbitante al ser contabilizada de manera diaria.

Casos judicializados, pronunciamiento de la Corte Constitucional y legislación andina

La falta de proporcionalidad en la sanción sobre la cual versa este artículo, como es de esperarse, ha sido sustanciada en sede judicial al impugnarse una multa administrativa emitida por la Dirección Distrital de Cuenca del SENA, por citar un ejemplo, en el año 2016, se emitió una sentencia declarando la nulidad de la sanción administrativa por vulnerar la garantía constitucional de la proporcionalidad, utilizando la siguiente *ratio decidendi*³ por parte de los juzgadores:

No es posible sostener (...) que por la mercancía consistente en dos pares de medias, que se han mantenido en un depósito aduanero, se pueda sancionar al Agente de Comercio Exterior con la suma de once mil novecientos dólares (\$11.900) (...) razón por lo que la pena impuesta, se ha apartado del principio de razonabilidad de la actividad sancionadora de la Administración que ha de enmarcar su gestión dentro de un criterio de ponderación, medida y equilibrio. (Tribunal Contencioso Tributario No. 3 con sede en Cuenca, 2016, p. 1).

En la motivación de la decisión judicial se realiza la revisión y análisis de la norma sancionatoria del artículo 191 literal e) del COPCI de un salario básico por cada día de retraso de incumplimiento de plazo de regímenes especiales, para concluir que se vulnera el principio de proporcionalidad establecido en la CRE, en el caso expuesto al tratarse de una mercancía de ínfima cuantía (dos pares de medias) que incumplió el plazo de régimen especial de depósito aduanero y no obstante la sanción impuesta por el SENA fue excesiva y desproporcional afectando el patrimonio del importador, aun cuando es preciso aclarar que la entidad estatal está sometida al principio de legalidad que rige el Derecho Público que la obliga a no actuar más allá de las atribuciones conferidas en la ley (Asamblea Nacional Constituyente, 2008) y que no tiene más opción que aplicar la ley tal y como se encuentra fijada por el legislador.

Para continuar con la revisión de sentencias respecto a la aplicación del principio de

³ Razón para decidir, fundamentos en los que el juzgador apoya su decisión

proporcionalidad es preciso citar una decisión de la (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 2015) que afirma que las sanciones impuestas deben ser acorde a la falta incurrida, esto por aplicación del principio de proporcionalidad establecido en el art. 76 numeral 6 de la CRE, que ordena que deberá existir coherencia entre la infracción y la facultad sancionatoria administrativa, demostrando así que las actuaciones del Estado ejercidas por sus funcionarios deben ceñirse al mandato constitucional que limita su intervención.

En la jurisprudencia de la Corte Constitucional ecuatoriana, citada por (Mogrovejo-Gavilanes, Erazo-Álvarez, Pozo-Cabrera, & Narváez-Zurita, 2019), se refiere que el principio de proporcionalidad o prohibición de exceso, es una garantía para los ciudadanos frente a la actuación estatal que limita sus derechos, por lo tanto, se vislumbra que en el desarrollo de la jurisprudencia del máximo organismo de interpretación ecuatoriana existe una preocupación para definir lineamientos que deben seguir quienes administran justicia para la aplicación obligatoria con relación a este principio.

Para realizar una revisión de la forma que en países andinos, como Colombia perciben al principio de proporcionalidad, se dice que éste puede ser analizado en dos momentos el primero: antes de que se proceda a imponer la sanción relacionada con el ejercicio técnico que realiza el legislador al decidir el bien jurídico que busca proteger debiendo hacer un examen global de los costos y beneficios de las sanciones que contienen las leyes; y, un segundo momento que tiene que ver con la aplicación de la sanción como tal y que tiene a su cargo la autoridad administrativa. (Ramírez-Torrado, 2010).

Este criterio de la autora colombiana parece calzar en la legislación ecuatoriana y con lo mencionado en líneas anteriores, que ha sido utilizado como argumento en procesos contenciosos tributarios, al ser al legislador a quien le corresponde realizar este análisis global sobre lo que pueda ocurrir por la aplicación de la ley y, por consiguiente, las consecuencias negativas de aquello en el comercio internacional, al restarle competitividad a Ecuador por la existencia de normativa que trasgrede el principio de proporcionalidad.

En Perú también se contempla la existencia de regímenes especiales de importación, así para citar un ejemplo en su Ley General de Aduanas, se contempla el régimen suspensivo para la internación de vehículos de turista definiendo que en el caso de excederse el tiempo autorizado se impondrá una sanción equivalente a 0.2 UIT (Unidad Impositiva Tributaria) que para el año 2020 equivale a 4300 soles, y solo en el caso de no pagarse la multa o retirarse el vehículo del país en el plazo concedido se procede con el comiso del vehículo⁴ (Congreso de la República de Perú, 2008) sanción que se considera coherente con relación a la falta cometida, una vez que, al inicio se fija una sanción pecuniaria y única, y si se incumple con el pago de la misma o no se retira el vehículo del país, el turista pierde la propiedad del mismo, situación que no ocurre en el caso ecuatoriano, ya que, en ocasiones ni con el remate del bien objeto de la infracción se puede cubrir el valor de la multa.

La situación respecto a regímenes especiales en Colombia se desarrolla de la siguiente manera: en el Decreto Ejecutivo 390 que expide la regulación aduanera del referido país se indica que al no cumplirse el tiempo del régimen especial de vehículo de turista la sanción a imponer equivale a 200 UVT (Unidades de Valor Tributario) que para el año 2020 es de 35.607 pesos colombianos y de igual manera que ocurre en el caso peruano en caso de no pagarse la multa se procederá con la pérdida de la propiedad del bien a favor del Estado (Santos, 2016).

Al realizar un análisis de la nueva normativa aduanera colombiana, por parte de la autora (Sánchez-Arias, 2017), manifiesta que en el proceso sancionatorio se refleja el principio de proporcionalidad debido a que se fijaron sanciones o multas según si la infracción es leve o grave, quedando establecidas sanciones mínimas y máximas lo que evita que se impongan valores exagerados. Esta es una notable diferencia con lo que acontece en la realidad ecuatoriana en la que no existen márgenes de la actuación de la autoridad administrativa para la imposición de la sanción para el incumplimiento del plazo de regímenes especiales aduaneros.

⁴ Privación de la propiedad del bien a favor del Estado.

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

En Venezuela la sanción para el incumplimiento del plazo del régimen especial de importación temporal para reexportación en el mismo estado, está prevista en el art. 118 de la Ley Orgánica de Aduanas de dicho país y equivale a una multa fijada a partir de la valoración total de las mercancías (Chávez, 1999).

Basta con citar estos tres ejemplos de legislaciones de países de la Comunidad Andina, y socios comerciales de Ecuador para evidenciar que las sanciones cumplen con el principio de proporcionalidad ya que en su tipificación se toma en consideración el valor de la mercancía o a las unidades tributarias de cada país como es el caso de Perú y Colombia, lo que es considerable es que se tratan de valores fijos, no acumulables como si ocurre en el caso de Ecuador, en el que además de ser una multa diaria la misma es acumulativa, sin que exista un límite máximo para su imposición y en ocasiones se convierte en una multa impagable e incobrable para el SENA lo que además la convierte en poco eficaz al no ser recaudada por el Estado por no existir la suficiente capacidad de pago por parte del infractor.

MÉTODO

La metodología utilizada en el estudio tuvo un diseño no experimental-transversal con un carácter descriptivo-explicativo (Hernández, Fernández, & Baptista, 2014), por cuanto se conceptualizó el principio de proporcionalidad en materia constitucional y la forma en la que es concebido dentro de la legislación ecuatoriana como parte del debido proceso, para en lo posterior enfocarse en los regímenes especiales aduaneros de importación como objeto de estudio.

La investigación tuvo como fundamento la revisión bibliográfica obtenida de la Constitución de la República del Ecuador como punto de partida, la regulación existente en materia aduanera, libros, sentencias, artículos indexados que fueron obtenidos de bases de datos científicas, revistas jurídicas como Mario Alario D'Filippo, Iustitia Socialis, Revista Chilena de Derecho, entre otras.

El enfoque utilizado fue mixto con prevalencia en el método cualitativo, basada en la revisión documental de: doctrina, casos prácticos surgidos por el problema en

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

investigación y legislación comparada de países de la Comunidad Andina. En cuanto al método cuantitativo se lo utilizó para efectuar una encuesta a personas involucradas con el sector aduanero, con los resultados obtenidos se alimentó la propuesta del trabajo. De manera adicional se empleó el método analítico-sintético, debido a que, con el análisis efectuado, se obtuvo elementos encaminados a demostrar que en la legislación ecuatoriana con relación a la sanción tipificada por incumplir plazos de regímenes especiales aduaneros de importación se trasgrede el principio de proporcionalidad. Otro método utilizado fue el dogmático al haberse examinado los principios doctrinales de la proporcionalidad para su posterior interpretación dentro de las disposiciones aduaneras cuestionadas.

Se hizo un muestreo por conveniencia, con una técnica no aleatoria y una muestra no probabilística, comprendida por 13 personas, empleando el criterio de la profesión de las personas encuestadas, el campo en el que desarrollan sus actividades, la experiencia obtenida, el conocimiento de la materia; de tal manera que la muestra se integró por importadores, abogados en libre ejercicio con conocimiento de la materia, fiscales y servidores aduaneros.

RESULTADOS

La encuesta efectuada respecto a la sanción para el incumplimiento de los plazos de regímenes especiales aduaneros de importación en Ecuador, se realizó para tener un panorama claro de la forma en la que es percibida por quienes desarrollan sus actividades en el sector y tienen conocimiento del tema.

El objeto de investigación es académico, enmarcado dentro del concepto de proporcionalidad entre infracciones y sanciones, no obstante, de aquello se encuestó a fiscales, servidores de aduana, importadores y abogados en libre ejercicio con experiencia en el campo aduanero, quienes conocen las consecuencias de la aplicación práctica de la multa a los infractores.

La encuesta estuvo integrada por 10 preguntas con respuestas predefinidas, la cual fue aplicada a 13 personas, 12 de ellas en territorio ecuatoriano y 1 de ellas en el extranjero,

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

los resultados obtenidos fueron analizados de manera sistemática.

Al inicio se consultó si las personas tienen conocimiento de lo que implica la importación de mercancías, esto para confirmar el hecho que los encuestados saben la forma en la que se desarrolla el proceso, así el 100% respondió que sí, y este resultado permitió avanzar con las demás preguntas.

A continuación, se consultó sobre los regímenes o modalidades especiales de importación que incluyen la suspensión de tributos de las mercancías ingresadas al país por tiempo limitado, el resultado fue que el 92,3% estuvo de acuerdo con la existencia de tales beneficios para los importadores, mientras que, un 7,7% no está a favor de la existencia del referido beneficio.

Se preguntó si el valor de la multa a imponerse por la infracción al plazo de regímenes aduaneros (un salario básico único del trabajador por cada día de retraso en el retraso), es excesivo; resultando que, existió un porcentaje mayoritario de la población encuestada que comprende el 76,9% (figura 1) que consideró que en efecto es una sanción alta, frente a un 23,1% que no estimó excesivo el monto de la sanción.

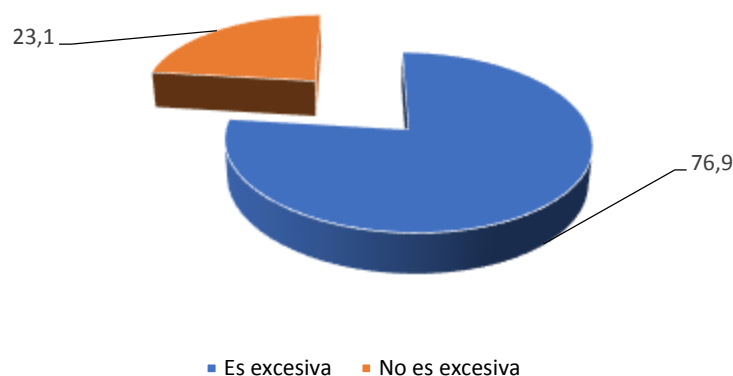


Figura 1. Sanción por incumplimiento del plazo de regímenes especiales aduaneros. Fuente: Encuesta aplicadas a fiscales, abogados de libre ejercicio y servidores aduaneros.

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

El resultado obtenido al preguntar si piensa que existe una relación entre la infracción cometida y la sanción a imponerse fue que un 76,9% de los encuestados, indicó que no, en contraste con un 23,1% de la población encuestada que contestó sí.

En una de las preguntas medulares de la investigación referente a establecer si los encuestados consideran que la sanción objeto de la encuesta, es inconstitucional por falta de proporcionalidad entre infracciones y sanciones, el 76,9% (figura 2) indicó sí, frente a un 23,1% de la población encuestada que señala que no existe inconstitucionalidad.

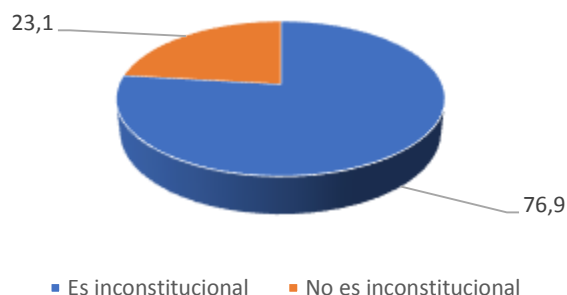


Figura 2. Sanción por incumplimiento del plazo de regímenes especiales aduaneros. Fuente: Encuesta aplicadas a fiscales, abogados de libre ejercicio y servidores aduaneros.

En la interrogante enfocada en establecer si los encuestados consideran la necesidad de realizar una reforma legal a la multa objeto de la encuesta, un porcentaje mayoritario del 84,6% (figura 3), consideró que **si**, esto, en contraste con un 15,4% que señala que no se debe efectuar el cambio normativo.

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

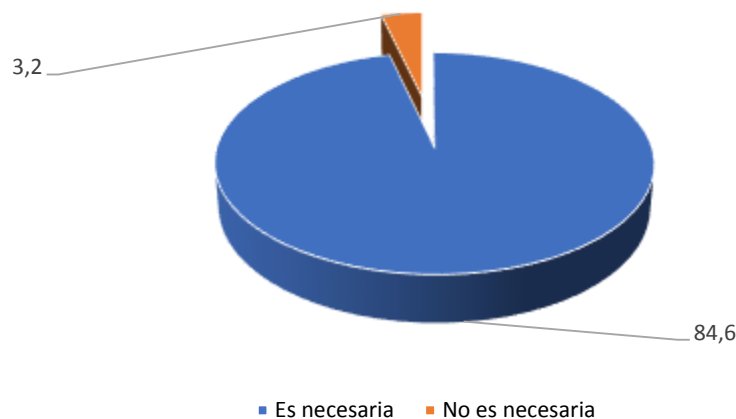


Figura 3. Sanción por incumplimiento del plazo de regímenes especiales aduaneros. Fuente: Encuesta aplicadas a fiscales, abogados de libre ejercicio y servidores aduaneros.

Como consecuencia de la respuesta afirmativa de la pregunta anterior, se consultó la forma en que los encuestados creen adecuado que se tipifique la sanción objeto de estudio, obteniendo los siguientes resultados: un 38,5% se inclina porque debe fijarse en base al porcentaje de los tributos suspendidos, un 30,8% por un porcentaje de la mercadería, el 15,4% por otra forma de sanción, el 7,7% opina que debe tomarse en cuenta la totalidad de la mercancía y un 7,7% afirma que la multa debe establecerse sobre la base de un valor único fijado utilizando el salario básico unificado del trabajador como referencia.

Para finalizar la encuesta se consultó si la población considera que la sanción antes indicada le resta competitividad a Ecuador frente a sus socios comerciales, que para igual infracción imponen una sanción menor, el resultado mostró que un 92,3% respondió de manera afirmativa, al contrario de un 7,7% que respondió que no.

Los resultados obtenidos confirman la necesidad de realizar una reforma a la sanción por incumplimiento del plazo de los regímenes especiales aduaneros, por considerar que es excesiva y que ocasiona graves consecuencias al importador e incluso que le resta competitividad a Ecuador frente a otros países, de tal manera que, se tomará el criterio

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

mayoritario de los encuestados para la elaboración de la propuesta de reforma a la sanción cuestionada.

PROPUESTA

Una vez revisados los resultados de la encuesta, se reafirma la problemática respecto a la falta de proporcionalidad existente en la disposición que sanciona el incumplimiento de regímenes especiales aduaneros en Ecuador, al no existir ninguna relación entre la infracción cometida y la multa a imponerse, por el contrario denota que el Estado no ha limitado su actuación frente a las garantías procesales de los infractores, debido a que la multa es confiscatoria al contabilizarse de manera diaria y acumulativa. Por ello se plantea una propuesta de modificación de la sanción tipificada en el artículo 191 literal e) del Código de la Producción, Comercio e Inversiones, (COPCI) por medio de una Reforma al indicado cuerpo legal, lo cual se describe en la figura 4:



Figura 4. Esquema de propuesta de Reforma al COPCI.

Exposición de motivos

Al verificarse la trasgresión de la garantía de la proporcionalidad en la disposición aduanera que castiga el incumplir el plazo de regímenes especiales aduaneros, con 1 salario básico unificado del trabajador por cada día de retraso, debido a que resulta excesiva para el infractor y que además no guarda relación con la lesión ocasionada al bien jurídico protegido que en materia aduanera es el erario nacional, con base en los tributos que el Estado dejó de percibir al conceder un régimen especial de importación, es imperioso cumplir con la disposición constitucional que obliga al legislador a adecuar las leyes a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales que permita mantener un equilibrio en la relación del Estado frente a los derechos ciudadanos. Es evidente que el poder sancionatorio estatal tiene un límite como lo ha reconocido la Corte Constitucional en su jurisprudencia vinculante, como se citó con anterioridad y si bien es cierto, existe una infracción que debe ser castigada, en el caso objeto de estudio, de manera pecuniaria, no quiere decir que por tal motivo se deba atentar contra el derecho de la propiedad y capacidad de pago de quien cometió una falta, incluso sin que exista dolo.

En el artículo 104 del (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2010), se establecieron los principios fundamentales que rigen la normativa aduanera, entre ellos la facilitación al comercio exterior y la buena fe, los cuales se ven conculcados frente a la existencia de una sanción que le resta competitividad a Ecuador frente a sus principales socios comerciales que para igual falta imponen una sanción acorde a la infracción cometida y de manera gradual.

De la revisión de las actas del Proyecto del COPCI, de manera especial en el segundo debate, al referirse a las reformas realizadas en temas de aduana el Presidente de la Comisión del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control, Francisco Velasco, (a quien le correspondió tramitar el proyecto) mencionó que en relación a temas de aduana se buscó agilizar los procesos, disminuir tiempos y costos de almacenaje y el endurecimiento de leyes para sancionar el contrabando (Asamblea Nacional del Ecuador, 2010), sin discutirse en el pleno la sanción fijada para los regímenes especiales, que se

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

tipificó como fue remitida por el Presidente de la República, quien tuvo la iniciativa de ley, de ahí la importancia de tratar su reforma al tener más de 9 años de vigencia.

Para que exista proporcionalidad entre la infracción cometida y la sanción originada como consecuencia del no cumplir el plazo de regímenes especiales de importación se hace necesario considerar los ingresos que deja de percibir el Estado al permitir el ingreso de mercancías al país con la suspensión de tributos, siendo así, una vez que el importador o turista que infringió la normativa de la materia, debe repararse este daño en la cuantía en la que se afectó los intereses estatales, no con el objetivo de que exista el uso indiscriminado del beneficio de suspensión tributaria sino que, en la misma medida en la que se afecte al país sea castigada la infracción cometida.

Considerando:

Que, el art. 33 numeral 2 de la Constitución de la República, manda que las leyes orgánicas deben reglar el ejercicio de derechos y garantías constitucionales.

Que, el art. 76 numeral 6 de la Constitución de la República dispone que se incluya como garantía básica de todo proceso, que las leyes establezcan la debida proporcionalidad entre infracciones y sanciones penales, administrativas y de cualquier otra índole.

Que, el art. 84 de la Constitución de la República obliga al legislador a adecuar de manera formal y material a las leyes con los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales y que, de ninguna manera, la reforma de leyes afectará los derechos reconocidos en la Constitución,

Que, el art. 132 de la Constitución de la República establece que se requerirá de leyes para tipificar infracciones y las sanciones que correspondan, las cuales deben ser aprobadas por la Asamblea Nacional.

Que, el art. 283 de la Constitución de la República señala que el sistema económico es social y solidario que reconoce al ser humano como sujeto y fin, y busca una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado.

Que, en el art. 300 de la Constitución de la República, se indica que la política tributaria estimulará el empleo, la producción de bienes, y servicios.

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

Que, el artículo 82 de la Constitución de la República conceptúa al derecho a la seguridad jurídica como la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas aplicadas por la autoridad competente.

Que, el art. 5 del Código Tributario establece que el régimen de tributos se guiará por los principios de legalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Que, en el art. 104 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones constan como principios fundamentales de la normativa aduanera la buena fe y la facilitación al comercio exterior.

Que, en el art. 190 literal j) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones se establece como una contravención en contra de la administración aduanera el incumplir los plazos de regímenes especiales por el propietario, consignante o consignatario de la mercancía.

Que, en el art. 191 literal e) del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones se tipifica con un salario básico unificado del trabajador al incumplimiento de plazos de regímenes especiales por cada día de retraso, sanción que no guarda la proporcionalidad entre infracción y sanción, al no tomarse en cuenta el perjuicio tributario ocasionado al Estado por la falta cometida que con su aplicación práctica ha ocasionado graves perjuicios a los infractores y que además es poco eficaz en su recaudación.

Que, con la implementación de una sanción excesiva, el país pierde competitividad frente a sus principales socios comerciales, además de no contar con criterios de razonabilidad al establecer que sea calculada de manera diaria y acumulativa.

En ejercicio de las facultades establecidas en el art. 120 numeral 6 de la Constitución de la República, la Asamblea Nacional del Ecuador, expide la siguiente:

Reforma al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

Art. 1.- Reemplácese el literal e) del art. 191, por el siguiente:

e. En el caso de la letra j) del artículo anterior, con una multa equivalente al valor de los tributos suspendidos por el acogimiento al régimen especial.

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

Dado, en la ciudad de San Francisco de Quito, a los ...días del año 2020.

DISCUSIÓN

La finalidad de este trabajo se enmarcó en evidenciar que se trasgrede el principio de proporcionalidad en la sanción determinada para el incumplimiento del plazo de regímenes especiales aduaneros en Ecuador que equivale a un salario básico unificado del trabajador por cada día de retraso; para lo cual se inició ubicando este principio dentro de las garantías del debido proceso y la obligatoriedad del legislador de adecuar la normativa secundaria a los derechos establecidos en la Constitución.

En efecto, para verificar si la multa objetada cumple con los sub principios que conforman la proporcionalidad, se analizó cada uno de ellos, y se logró establecer que no se cumple con la proporcionalidad en sentido estricto, al resultar exagerada por la falta cometida, lo que significa que no existe un equilibrio entre el poder sancionatorio estatal y las garantías de los ciudadanos.

Para continuar con el estudio, se efectuó una encuesta a importadores, fiscales, servidores de aduana y abogados en libre ejercicio con experiencia en el comercio internacional, para conocer su percepción respecto a la aplicación práctica de esta multa que es contabilizada día a día y que no se relaciona con el perjuicio ocasionado al Estado; de manera adicional se recogieron opiniones de las consecuencias económicas para los infractores por la sanción antes señalada concluyendo en necesidad de implementar una reforma.

En virtud de lo expuesto, para solucionar la falta de coherencia entre la infracción cometida y la multa a imponerse establecida en el literal e) del art. 191 del COPCI, y con el afán que la normativa que regula el sector aduanero se enmarque en los derechos reconocidos en la Constitución, se plantea una propuesta de reforma a la norma de marras que permita que la sanción aplicable se calcule según los tributos que dejó de cobrar el Estado en un primer momento, y evitar que se sigan vulnerando derechos de los administrados que en muchas ocasiones aun perdiendo la propiedad del bien importado no cubren los valores impuestos a consecuencia de una sanción que además

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

es ineficaz, cuando por su monto elevado no puede ser recaudada por el SENA, entidad encargada del control de mercancías que ingresan y salen del territorio ecuatoriano.

FINANCIAMIENTO

No monetario.

AGRADECIMIENTO

A fiscales y servidores aduaneros por apoyar de desarrollo de esta investigación.

REFERENCIAS CONSULTADAS

- Alexy, R. (2019). *Ensayos sobre la teoría de los principios y el juicio de proporcionalidad [Essays on the theory of principles and the proportionality judgment]*. Lima: Palestra Editores S.A.C.
- Asamblea Nacional Constituyente. (2008, octubre 20). Constitución de la República del Ecuador [Constitution of the Republic of Ecuador]. Montecristi, Manabí, Ecuador: Registro Oficial 449.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2009, octubre 22). Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional [Organic Law of Jurisdictional Guarantees and Constitutional Control]. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial 52.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2010). Acta 073 [Act 73]. Distrito Metropolitano de Quito, Ecuador.
- Bernal-Pulido, C. (2007). *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador The principle of proportionality and fundamental rights*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Carbonell, M. (2008). *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional [The principle of proportionality and the constitutional interpretation]*. Quito: V&M Gráficas.
- Chávez, H. (1999, junio 17). Ley Orgánica de Aduanas [Organic Customs Law]. Caracas: Gaceta Oficial 5353.

- Cianciardo, J. (2018). Proporcionalidad en la ley y razonabilidad en la interpretación de la ley: tensiones y relaciones [Proportionality in the law and reasonableness in the interpretation of the law: tensions and relationships]. *Estudios de Deusto*, 47-70. doi:[http://dx.doi.org/10.18543/ed-66\(2\)-2018pp47-70](http://dx.doi.org/10.18543/ed-66(2)-2018pp47-70)
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones [Organic Code of Production, Trade and Investments]. (2010, 12 29). Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial 351.
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. (2010). *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Congreso de la República de Perú. (2008, junio 27). Ley General de Aduanas de Perú [General Customs Law of Peru]. Lima, Perú: Decreto Legislativo N° 1053.
- Correa-Delgado, R. V. (2011, mayo 11). Reglamento a la Facilitación Aduanera del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones [Regulations for Customs Facilitation of Book V of the Organic Code of Production, Trade and Investments]. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial 452.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (1985). Opinión Consultiva 5/85 [Advisory Opinion 5/85] .
- Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sentencia Usón Ramírez Vs. Venezuela (Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas) (Corte Interamericana de Derechos Humanos Noviembre 20, 2009).
- De Azcárate, P. (1872). *Obras Completas de Platón, Volumen 9 [Platon's Complete Works, Volume 9]*. Madrid: Medina y Navarro Editores.
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. d. (2014). *Metodología de la Investigación. [Investigation methodology]*. México DF: Interamericana Editores, S.A. de C.V. Retrieved from <https://n9.cl/65F>
- López-Hidalgo, S. (2017). El principio de proporcionalidad como canon de constitucionalidad: una aproximación al caso ecuatoriano [The principle of proportionality as a canon of constitutionality: an approach to the Ecuadorian case]. *Estudios de Deusto*, 185-217. doi:[http://dx.doi.org/10.18543/ed-65\(1\)-2017pp185-217](http://dx.doi.org/10.18543/ed-65(1)-2017pp185-217)
- Mogrovejo, J. C. (2011). Las sanciones en materia tributaria [Tax penalties in Ecuador]. *Foro*, 21-42. doi:<http://hdl.handle.net/10644/3129>

- Mogrovejo-Gavilanes, A. R., Erazo-Álvarez, J. C., Pozo-Cabrera, E. E., & Narváez-Zurita, C. I. (2019). Aplicación del Principio de proporcionalidad en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional del Ecuador [Application of the Proportionality Principle in the Jurisprudence of the *Iustitia Socialis*, 91-118. doi:<http://dx.doi.org/10.35381/racji.v5i8.563>
- Peñaloza-Caracundo, R. M., Narváez-Zurita, C. I., Pozo-Cabrera, E. E., & Erazo-Álvarez, J. C. (2019). El principio de proporcionalidad de las penas en delitos cometidos por menores [The Proportionality Principles of penalties for crimes committed by juvenile. *Iustitia Socialis*, 454-473. doi:<http://dx.doi.org/10.35381/racji.v5i1.622>
- Pozo, E. (2015). *Derecho Procesal Consitucional [Constitutional Procedural Law]*. Cuenca: Editorial Universitaria Católica.
- Ramírez-Torrado, M. L. (2010). Reflexiones acerca del principio de proporcionalidad en el ámbito del derecho sancionador colombiano. *Revista de Estudios Socio-Jurídicos*, 155-172. doi:<http://dx.doi.org/10.12804/esj>
- Riofrío-Martínez Villalba, J. C. (2016). Alcance y límites del principio de proporcionalidad [Scope and limits of the principle of proportionality]. *Revista Chilena de Derecho*, 283-309. doi:<http://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372016000100012>
- Rodríguez- Martínez, C. (2017). Origen y tratamiento constitucional del principio de proporcionalidad en Colombia. *Revista Jurídica Mario Alario D'Filippo*, IX (18), 125-148. doi:<https://doi.org/10.32997/2256-2796-vol.9-num.18-2017-2058>
- Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 17751-2013-0243 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia abril 17, 2015).
- Sánchez-Arias, J. I. (2017). *Nueva Regulación Aduanera en Colombia. Aspectos didácticos de la parte sustantiva [New Customs Regulation in Colombia. Didactic aspects of the substantive part]*. Bogotá DC: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- Sancho, C. D. (2017). El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador. *El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador*. Madrid, España: Universidad Complutense de Madrid.
- Santos, J. M. (2016, marzo 7). Decreto 390 de 2016 [Decree 390 of 2016]. Bogotá: Diario Oficial 49.808.
- Tribunal Contencioso Tributario No. 3 con sede en Cuenca, 01501-2014-00079 (Tribunal Contencioso Tributario No. 3 con sede en Cuenca noviembre 21, 2016).

Inés Johanna Villavicencio-López; Cecilia Ivonne Narváez-Zurita; Juan Carlos Erazo-Álvarez; Enrique Eugenio Pozo-Cabrera

Troya-Jaramillo, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario [Tax Law Manual]*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

©2020 por los autores. Este artículo es de acceso abierto y distribuido según los términos y condiciones de la licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>).