

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 66

*El delito
tributario*
*elementos constitutivos
y circunstancias
modificadoras*

*Boris Barrera
Crespo*



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



ABYA
YALA



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

El delito tributario
*Elementos constitutivos
y circunstancias modificadoras*

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 66

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR

Toledo N22-80 • Teléfonos: (593-2) 322 8031, 322 8032 • Fax: (593-2) 322 8426
Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador
E-mail: uasb@uasb.edu.ec • <http://www.uasb.edu.ec>

EDICIONES ABYA-YALA

Av. 12 de Octubre 1430 y Wilson • Teléfonos: (593-2) 256 2633, 250 6247
Fax: (593-2) 250 6255 • Apartado postal: 17-12-719 • Quito, Ecuador
E-mail: editorial@abyayala.org

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL

Roca E9-59 y Tamayo • Teléfonos: (593-2) 255 4358, 255 4558, 256 6340
Fax: ext. 12 • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador
E-mail: cen@accessinter.net

Boris Barrera Crespo

El delito tributario
Elementos constitutivos
y circunstancias modificadoras



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



Quito, 2005

El delito tributario
Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras
Boris Barrera Crespo

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 66

Primera edición:
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Ediciones Abya-Yala
Corporación Editora Nacional
Quito, noviembre 2005

Coordinación editorial:
Quinche Ortiz Crespo
Diseño gráfico y armado:
Jorge Ortega Jiménez

Cubierta:
Raúl Yépez
Impresión:
Impresiones Digitales Abya-Yala,
Isabel La Católica 381, Quito

ISBN: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
9978-19-116-X

ISBN: Ediciones Abya-Yala
9978-22-554-4

ISBN: Corporación Editora Nacional
9978-84-401-5

Derechos de autor:
Inscripción: 023364
Depósito legal: 003172

Título original: *Las circunstancias en el delito tributario*
Tesis para la obtención del título de Magíster en Derecho
Programa de Maestría en Derecho, mención en Derecho Tributario, 2003
Autor: *Boris Iván Barrera Crespo.* (Correo e.: *borisibc@hotmail.com*)
Tutor: *José Vicente Troya J.*
Código bibliográfico del Centro de Información: T-0271

Contenido

Reconocimientos / 9

Introducción y presentación / 11

Capítulo I

Delito tributario / 13

1. Naturaleza jurídica / 13
2. Concepto y clases / 25
3. Elementos y estructura / 27

Capítulo II

Circunstancias / 53

1. Concepto / 53
2. Clases / 57
3. Circunstancias agravantes / 62
4. Circunstancias atenuantes / 67
5. Circunstancias eximentes / 73

Conclusiones y recomendaciones / 89

Bibliografía / 95

Universidad Andina Simón Bolívar / 99

Títulos de la Serie Magíster / 100

*Con especial sentimiento para Moni, María Claudia,
Lauri, mis queridos padres y hermanos,
por tanto apoyo, comprensión y cariño.*

Reconocimientos

Expreso mi infinito agradecimiento a todos los que conforman la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, en especial, a su rector Dr. Enrique Ayala Mora, a mi tutor Dr. José Vicente Troya Jaramillo, a mis dilectos amigos Dr. César Montaña Galarza y Dra. Dunia Martínez Molina.

Introducción y presentación

Considero que la correcta actividad recaudadora fiscal, ha constituido históricamente, pilar fundamental para la superación de los estados.

Manteniendo el derecho tributario como su principal objetivo, la obtención y regulación de los recursos tributarios que el Estado requiere para lograr el cumplimiento de sus fines, el estudio de todo lo relacionado con el delito fiscal, encuentra plena justificación por el carácter supraindividual del bien jurídico que se pretende proteger.

Al ser evidente la impotencia del Estado en cuanto a la conceptualización, determinación y sanción de los delitos en materia tributaria, el presente tema busca una suficiente adaptación de los conceptos a los cambios requeridos, a la vez que, aborda la problemática que plantea el legislador en la regulación de las circunstancias que rodean el delito en materia tributaria y aduanera.

Solo dotando al fisco de medios económicos suficientes, normas legales adecuadas y personal capacitado, se podrán lograr técnicas efectivas de fiscalización y control que permitan al sistema tributario, cumplir con sus objetivos fiscales y extrafiscales.

Por abarcar el sistema tributario penal ecuatoriano, tanto normas propias del derecho penal común, cuanto disposiciones señaladas directamente en el ámbito fiscal, en el presente trabajo, expondré de manera conjunta dichas instituciones, con el objeto de alcanzar una completa comprensión de carácter jurídico, de todos y cada uno de los caracteres de la infracción tributaria.

El desarrollo de la Teoría General de Delito, básicamente, ha centrado su evolución sobre la base de dos corrientes claramente diferenciadas. La teoría causalista, plantea que toda acción depende de la voluntad humana, pero que, al momento de establecer su contradicción con el ordenamiento jurídico y de seleccionar a través de la tipicidad un tipo penal, no debe considerarse el contenido propio de la voluntad como es la finalidad.

Dicha teoría, se ha visto superada por la teoría finalista, la que surgida en 1930, ha pasado a constituir la concepción dominante en la actualidad.

Para la teoría finalista, si bien las acciones humanas son producto de la voluntad, es necesario también reflexionar sobre el contenido de esta voluntad, es decir, sobre su fin. Por tal motivo, desde la consideración de la tipicidad, se debe examinar que todo acto voluntario necesariamente implica una finalidad.

Ahora, respecto de la estructura y elementos del delito tributario, el tema no puede ser abordado suficientemente si nos restringimos a la concepción que el derecho penal general presenta, pues las figuras penales comunes están encaminadas a la tutela de las normas que regulan el deber ser del hombre dentro de la sociedad, a diferencia del delito tributario, que por su especial finalidad de protección a la economía, planificación estatal e intereses supraindividuales, debe ser analizado, «utilizando criterios, que con relativa independencia del derecho penal vigente, se funden en la manera de comisión y en la noción social de las acciones en cuestión».¹

Es por tal, que en el trabajo siguiente, actuando sobre la base de fundamentos del derecho penal común, derecho tributario y derecho penal económico, analizaré los caracteres del delito en materia fiscal, para lograr abarcar convenientemente las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes que lo rodean.

En el derecho penal tributario, podemos definir a las circunstancias como aquellas situaciones que sin ser elementos constitutivos del delito tributario, modifican la pena ya sean agravándola o atenuándola. El Código Tributario ecuatoriano encasilla como circunstancias eximentes de los delitos tributarios, la incapacidad absoluta del agente y cuando la acción u omisión son resultado de fuerza mayor, o temor o violencia insuperables ejercidas por otras personas.

Diferenciando a las circunstancias de los elementos esenciales del delito, tanto la incapacidad absoluta del agente como la fuerza mayor y el temor o la violencia insuperable, técnicamente, constituyen causas de imputabilidad y ausencia de acción respectivamente.

En tal sentido, toda mi labor de investigación se encamina a analizar, sobre la base de la estructura del delito tributario, la regulación que nuestra legislación trae respecto de las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes en materia fiscal.

1. Klaus Tiedermann, *Lecciones de Derecho Penal Económico (Comunitario, Español y Alemán)*, Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1993, p. 464.

CAPÍTULO I

Delito tributario

1. NATURALEZA JURÍDICA

A través del tiempo, uno de los aspectos más discutidos dentro de la teoría sobre el ilícito tributario, lo constituye la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias. Así, sobre la base de distintas corrientes, se han adoptado tendencias, no solamente bajo criterios pedagógicos de clasificación, sino para lograr puntualizar, entre otros aspectos, la política criminal adoptada así como los principios a los cuales responde su juzgamiento y jurisdicción.

Básicamente existen tres corrientes: la penalista, la administrativista y la autónoma o tributaria.

Corriente penalista

Para quienes se enrolan en la corriente penalista, las infracciones fiscales son de naturaleza análoga a las infracciones penales comunes, pues, si el derecho tributario tiene por finalidad dotar al Estado de los medios económicos suficientes para que cumpla con su finalidad –a través de la regulación de ingresos y egresos del Estado y de políticas económicas, conseguir el bienestar de toda la colectividad– este, al igual que el ilícito penal común, violenta la seguridad de los individuos y de la sociedad, al atentar contra el patrimonio o ingresos del Estado.

Sus principales defensores, Wagner, Schwaiger y Meyer,¹ sostienen que existe identidad en los principios jurídicos que los regulan, así como en el bien jurídico tutelado. En ambos casos, la intención legislativa es limitar la libertad del individuo en aras del bien público, así como proteger intereses de índole moral, por tanto, las infracciones tributarias constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio del Estado, impulsados por los móviles similares que justifican las penalidades ordinarias.

1. Ver Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, Buenos Aires, Depalma, 1985, p. 4.

Dino Jarach,² quien en principio afirmó que dentro del género ilícito tributario, las especies delitos y contravenciones responden a criterios distintos –pues debido a la exigencia del elemento subjetivo, las primeras adoptan una naturaleza penal, a diferencia de las segundas, que respondiendo a criterios de responsabilidad objetiva, su carácter es administrativo– posteriormente, en un ulterior ensayo³ categóricamente manifiesta, el no existir diferencia entre los bienes jurídicos protegidos, y por ende, no hay contradicción ontológica entre el derecho tributario penal y el criminal.

Dentro del lineamiento planteado, Sáinz de Bujanda, expone:

No existe distinción sustancial entre ambos tipos de infracciones y que, en rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en otras leyes es de tipo formal. Existen infracciones que se incorporan al Código Penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye con arreglo a una valoración político social (...). Entre una y otras no es posible señalar una línea divisoria sustancial y la distinción no tiene otra relevancia jurídica que la de atribuir a distintos órganos estatales la aplicación de las respectivas sanciones. La infracción tributaria, es por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con pena.⁴

Para el mentado autor, el derecho punitivo tributario coincide con el penal común, pues sus in-conductas indistintamente lesionan el bien jurídico de la comunidad. Empero, en forma adicional, menciona un aspecto fundamental a tomar en cuenta, ya que a pesar de las coincidencias indicadas, separa las dos ramas del derecho sobre la base del aspecto adjetivo que regula la pretensión, al diferenciar los órganos que aplican el derecho material.

Francisco de la Garza,⁵ por su parte, concluye, que si bien el derecho tributario es una rama autónoma del derecho financiero, no es posible extender esta autonomía al ilícito tributario, el que indudablemente forma parte del derecho penal.

Gonzalo Rodríguez Murillo, quien actúa dentro de la corriente penalista, sostiene que el criterio que permite unificar los fundamentos del derecho penal común y del penal tributario, se fundan en la similitud intrínseca entre las sanciones penales y administrativas. «Las sanciones penales y administrativas son ontológicamente iguales. El legislador califica ambas conductas

2. Ver *ibidem*, p. 13.

3. *Ibidem*.

4. Citado por L. N. Gurfinkel de Wendy y E. A. Russo, *Ilícitos Tributarios*, Buenos Aires, Frigerio Artes Gráficas, 1990, p. 6.

5. Ver Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, p. 36.

–penal y tributaria penal– como ilícitas, por tanto las sanciones indistintamente persiguen la finalidad del castigo e intimidación.»⁶

Gurfinkel de Wendy y Russo⁷ aseguran, que quienes adoptan la tendencia penalista, creen que la facultad de recaudar los impuestos forma parte de un derecho pecuniario de los estados, en tal sentido, las infracciones fiscales constituyen lesiones patrimoniales que afectan el patrimonio social. Es por tal, señalan como posición mayoritaria, la coincidencia entre las sanciones tributarias como penales, pues las dos implican un menoscabo a la libertad individual, o a la propiedad privada que supone un carácter represivo y no reparador.

Marienhoff,⁸ a criterio de García Belsunce, encuentra el mismo sustento, pues la naturaleza de la potestad sancionadora administrativa, es decididamente penal, y por tanto la multa administrativa es efectivamente una sanción de tipo penal.

De los antecedentes expuestos, es posible delinear dos criterios que principalmente cimientan la corriente penalista.

El primero, sobre la base del bien jurídico tutelado. Así, el interés jurídico social protegido será el mismo, tanto para los delitos encasillados dentro del derecho penal común, como en el penal tributario, constituyendo los últimos, incluso delitos de carácter patrimonial contra el Estado. En tal virtud, no existe diferencias cualitativas entre las infracciones penales y tributarias.

Bajo el segundo criterio, además de lo indicado, no existe una diferencia cuantitativa que justifique una posición diferente, pues las penas asignadas persiguen una finalidad represiva y no reparadora. El alcance de las sanciones impuestas por las dos ramas del derecho, será para inferir un castigo equivalente al daño causado y no para eliminar el daño cometido mediante la reparación del mismo o de la situación anterior. Por tal motivo, además de la similitud de naturaleza en el bien jurídico, se da también la de las sanciones.

No obstante lo indicado, induzco que el sentido último de la teoría penalista, no es pretender unificar –bajo el justificativo de una naturaleza análoga entre las infracciones penales y tributarias– en una sola rama el derecho penal y el impositivo tributario, sino sobre la base del bien jurídico protegido y de la finalidad que las sanciones persiguen, establecer que por dichas similitudes, a las últimas le son aplicables estrictamente los principios que rigen las primeras. Es decir, las normas que contiene el Código Penal deben ser aplica-

6. Citado por Salustiano Rintha Martínez, *De la Infracción Tributaria y sus Sanciones*, Santa-fé de Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1997, p. 117.

7. Ver L. N. Gurfinkel de Wendy y E. A. Russo, *Ilícitos Tributarios*, p. 11.

8. Ver Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, p. 21.

das de forma obligatoria salvo expresa norma de carácter tributario que derogue su aplicación.

La independencia de esta rama del derecho (derecho tributario) respecto del derecho penal común es aceptada incluso por la doctrina denominada penalista... La identidad esencial de infracciones penales y tributarias no implica que éstas se subsuman en las primeras, sino, al contrario, que ambas deben responder a principios sustantivos comunes (legalidad, tipicidad, debido proceso, etc.).⁹

Corriente administrativista

Desarrollada en Alemania en el año de 1902 por James Goldschmidt,¹⁰ sustenta que la distinción entre infracciones al derecho penal y las que ofenden al derecho tributario existe. Las primeras, afectan a la administración estatal, al no prestarle la ayuda necesaria para favorecer al bienestar público; a diferencia de las segundas, que ofenden bienes jurídicos protegidos en sí mismos por el derecho penal. Así, llega a definir al derecho penal administrativo como «el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público o estatal, vincula a la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa».¹¹

A criterio de Salustiano Rintha Martínez,¹² tales argumentos responden al espíritu naturalista de James Goldschmidt, para quien los ilícitos penales constituyen delitos naturales de derecho natural, a diferencia de los delitos administrativos que son delitos artificiales, pues son creados por el Estado.

Posteriormente, nuevos pensadores se alinearon a la mentada teoría. Robert Goldschmidt,¹³ creyendo firmemente que las infracciones tributarias son de orden administrativo, conciente sin embargo, en primera instancia, que nada le impide recurrir a dicha corriente a los principios generales del derecho penal, pues se tratan de principios generales del derecho. Es decir, da cierta autonomía al derecho penal tributario. Empero, a continuación, elimina tal independencia, al afirmar que antes que recurrir a los fundamentos del derecho punitivo común, son los principios constitucionales¹⁴ los referidos al

9. L. N. Gurfinkel de Wendy y E. A. Russo, *Ilícitos Tributarios*, pp. 13-14.

10. Ver Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, p. 27.

11. Citado por Salustiano Rintha Martínez, *De la Infracción Tributaria y sus Sanciones*, p. 124.

12. Ver *ibídem*, p. 125.

13. Ver Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, pp. 25-27.

14. Al señalar como principios aplicables los de carácter constitucional, acojo en forma parcial la tesis presentada por Salustiano Rintha Martínez, *De la Infracción Tributaria y sus Sancio-*

asunto. «La tesis de la autonomía del derecho penal administrativo no excluye que éste y el derecho criminal formen parte de una unidad superior.»¹⁵

Delogu, como lo analiza García Belsunce,¹⁶ indica que el derecho tributario no cuenta con autonomía, en razón que pertenece al derecho administrativo. En tal sentido, los delitos tributarios son delitos que afectan la administración pública, la cual constituye el bien jurídico protegido.

Bajo diferente discurso, aunque con analogía en el aspecto fundamental, Villegas¹⁷ señala como delito, toda agresión directa a un derecho ajeno, a diferencia de las contravenciones que se cometen a través de la omisión a la ayuda requerida a la actividad que desarrolla el Estado. Encasilla a todos los ilícitos tributarios inclusive los de carácter fraudulento—delitos, contravenciones, faltas reglamentarias según la clasificación que presenta el libro cuarto del Código Tributario ecuatoriano— bajo la especie contravención.¹⁸ Así, el carácter contravencional y no delictual de los ilícitos tributarios, conlleva a dar una naturaleza diversa a las infracciones penales y tributarias.

Por lo analizado, la naturaleza del ilícito tributario sería administrativa, debido a que la ley penal común alcanza únicamente los hechos que resulten moralmente reprochables,¹⁹ pues procura la protección de los derechos individuales o intereses sociales. En tanto, que el derecho administrativo (tributario), puede alcanzar a hechos moralmente inocentes, debido a que tutela la prevención de conductas que impiden que el Estado se dote de fondos necesarios para la prestación, correcta y oportuna, de los servicios públicos.²⁰

nes, p. 146, quien habla de una unidad superior, pues concibo que la teleología final del autor original, era aludir a la norma Constitución que ampara los derechos y libertades fundamentales, organiza el Estado, y las instituciones democráticas que impulsan el desarrollo social y económico.

15. Citado por Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, p. 30.

16. Ver *ibidem*.

17. Ver Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1984, 3a., ed., pp. 320-335.

18. Sin embargo, in-conductas fraudulentas tributarias tradicionales (defraudación, contrabando) son encasilladas como delitos de derecho penal similares a la malversación de caudales públicos, la falsificación de sellos fiscales, etc.

19. Moralmente reprochables debido a que la naturaleza del derecho penal es regular a través de sí mismo, conductas humanas que violenten normas jurídicas, que regulan el deber ser del hombre dentro de la sociedad en un momento determinado.

20. Bajo la nueva concepción surgido en el siglo XXI, el Estado se presenta como un instrumento, incluso calificado por algunos como técnica de orden público y administración, para que a través del mismo, los hombres puedan alcanzar sus objetivos y desarrollarse plenamente. Así, sobre este nuevo paradigma, incluyo bajo la denominación servicios públicos, los nuevos roles del Estado que a criterio de Daniel Mallar, *El Estado Regular y el Nuevo Mercado del Servicio Público*, Buenos Aires, Depalma, 1996, pp. 345-349, lo conforman: a) el establecimiento y mantenimiento de las condiciones para el desarrollo, b) orden y seguridad, c) eliminación de fallas y actividad reguladora.

Así las cosas, para los administrativistas,²¹ todas las infracciones al derecho tributario son de naturaleza enteramente administrativa y no penal. No se permite acudir a los principios propios del derecho penal general. Los ilícitos tributarios son enteramente contravenciones, la responsabilidad exigida es la objetiva, las reglas de la culpabilidad son diferentes, incluso las de imputabilidad.

Corriente tributaria o autónoma

Quienes defienden esta teoría, señalan al derecho tributario como una rama autónoma con sus propios principios y fundamentos, que interconectados entre sí, permiten que el ilícito tributario sea regulado por sus propias normas, las que «específicas, distintas de las del resto del derecho, admiten solamente la aplicación de los principios del derecho penal común, cuando la ley tributaria omita regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio o sus efectos, y además, no sean los principios penales aplicados subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza o características o especificidades del derecho tributario».²²

Su creación, se le atribuye al autor italiano Giovanni Carano/Donvito,²³ quien concibe al derecho tributario penal como disciplina autónoma, partiendo de un concepto unitario de infracción fiscal, independiente enteramente de las de tipo penal.

Giuliani Fonrouge, quien a criterio de autores como De la Garza,²⁴ Villegas y García Belsunce, constituye su principal expositor, indica en la antepropuesta de Código Tributario Nacional para Argentina, que el derecho tributario es un todo orgánico y tanto las infracciones como las sanciones pertenecen a la categoría jurídica ilícito-fiscal.

Esta premisa le lleva a Fonrouge, a manejar importantes conclusiones:

Las infracciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial, tiene un carácter sancionador.

21. Por motivos metodológicos, considero más conveniente adoptar las conclusiones que presenta Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1982, p. 665, cuando analiza la presente teoría, quien acogiendo lo señalado por Schonke, presenta algunos de los mentados razonamientos. Nuevamente discrepo con Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 321, quien en su afán de defender su pensamiento, forja su teoría de manera sui géneris adaptando los criterios fundamentales de la teoría administrativista a la penalista.

22. Ver Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, p. 36.

23. Citado por Alejandro Ramírez Córdova, *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*, Bogotá, Temis, 1985, 3a. ed., p. 179.

24. Ver Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Porrúa, 1994.

En lugar del principio de la aplicabilidad del Código Penal en cuanto las leyes especiales no dispusieran lo contrario en cuestiones fiscales rige el principio inverso: El Código Penal es aplicable tan sólo cuando la ley fiscal remita a él. Fuera de tales supuestos, es inadmisibles la aplicación de las disposiciones del Código Penal a las infracciones tributarias.

Compartimos, en general, la doctrina de la Corte Suprema de que en materia represiva fiscal no se aplican las reglas comunes sobre responsabilidad, ya que la delictuosidad del acto se juzga en un solo aspecto formal, sin considerar intenciones, y también que la materialidad de la infracción a las leyes fiscales constituye, en principio, la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia, lo que no impide admitir, por excepción, la ignorancia de las leyes como eximente.²⁵

El brasileño Gómez de Sousa,²⁶ señala que las normas penales²⁷ no son propias del derecho penal común, por tanto, es posible hablar de un derecho tributario penal y no de un derecho penal tributario, existiendo, en consecuencia, fundamentos propios al ilícito tributario.²⁸

De lo cual, se concluye: Para la corriente autónoma, en materia de infracciones tributarias no se permite la aplicación de las normas del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria se remita expresamente a sus normas.

Mi criterio

Como ha sido constante en el presente análisis, los autores, si bien alinean su pensamiento con alguna de las tres teorías, varían en pequeños o grandes aspectos, que al final, le dan un diferente matiz o incluso forman subespecies de las mismas. Es por tal, que escritores como el colombiano Salustiano Rintha Martínez, consideran más conveniente, ordenar las corrientes referentes a la naturaleza de las infracciones tributarias en cinco categorías, que básicamente incorporan los siguientes criterios:

- Las normas que regulan las infracciones tributarias son normas penales que aún no se han emancipado del derecho tributario.

25. Citado por Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, pp. 39-40.

26. Ver *ibidem*, p. 44.

27. Estimo mal utilizado el término normas penales, pues las normas jurídicas señalan un juicio categórico que impone una obligación, a diferencia de las leyes penales que implican un juicio hipotético. En el campo penal el infractor no viola la ley penal sino la cumple, *lo transgredido es la norma jurídica*.

28. Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, pp. 184-185, 386, manifiesta que dichos fundamentos coinciden con los manifestados por Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, p. 665.

- Las normas que regulan las infracciones tributarias pertenecen al campo de una ciencia jurídica autónoma llamado derecho penal tributario.²⁹

Esto corrobora su carácter conflictivo, pues se ha discutido y se seguirá discutiendo, debido a que las diferencias de fondo se las transforman en diferencias de forma, de acuerdo al criterio de cada autor. Sin embargo, mantengo en tres, las corrientes de clasificación de la naturaleza del ilícito tributario.

Ahora, ¿cual es el criterio que nuestra legislación adopta?

En 1962, se celebraron en Sao Paulo-Brasil, las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. En las mismas se abordó el tema relativo a la naturaleza del ilícito tributario, y luego de las exposiciones y discusiones, se acoge como línea doctrinaria de pensamiento, que la tipificación de los tipos y de sus sanciones, constituyen en primer término, un conjunto de normas que ligadas al derecho tributario, se desvinculan del derecho penal común.

Empero, sostengo que tal separación no es total, por la diferencia entre norma jurídica y ley penal.

Analizando a Muñoz Conde³⁰ y Zavala Egas,³¹ las normas jurídicas constituyen juicios categóricos que imponen una obligación, a diferencia de las leyes penales, que constituyen juicios hipotéticos que acarrear sanción, no cuando son violadas sino cuando se cumplen.

- No matarás: *Norma jurídica*.
- Código Penal, art. 460. El que intencionalmente hubiere causado la muerte de otra persona, si el acto no estuviere más severamente reprimido, será penado con prisión de tres meses a dos años y una multa de cincuenta a doscientos sucres: *Ley penal*.

La ley penal contiene en sí misma una norma jurídica, por tanto, toda norma es autónoma y anterior a la ley penal, en razón que la norma es fruto de la conciencia social que valora y tutela determinados bienes o intereses para lograr sus fines. Solo a determinadas normas jurídicas –las indispensables para la sociedad– se les otorga protección suprema a través de leyes penales.

Es por tal motivo, que en 1962 se estableció, que si bien el derecho tributario se diferencia del derecho penal común, el concepto de violación del derecho y el de su sanción es un concepto inherente al de 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, por tanto, deben recoger «las soluciones

29. Salustiano Rintha Martínez, *De la Infracción Tributaria y sus Sanciones*, p. 129.

30. Ver Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, Bogotá, Temis, 1990.

31. Ver Jorge Zavala Egas, *Ensayos Jurídicos*, Guayaquil, Edisol, 1985.

clásicas del derecho penal, que derivan de un conjunto de principios jurídicos comunes a todos los actos ilícitos y a todas las penas, que están legisladas en el Código Penal, y en otros cuerpos de leyes o en leyes especiales».³²

En 1967, el Banco Interamericano para el Desarrollo junto con la Organización de Estados Americanos, dan a conocer un Modelo de Código Tributario para América Latina, que redactado por el argentino Giuliani Fonrouge, junto al brasileño Gómez de Sousa y al profesor uruguayo Valdés Costa, constituiría el prototipo a seguir por parte de las legislaciones de los estados latinoamericanos en materia fiscal.

Este Modelo, admitió en lo relativo al ilícito tributario, las conclusiones que las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario aportan en la materia.

Así, si bien fue adoptada la tesis defendida por Giuliani Fonrouge y Gómez de Sousa, se la penalizó exponiendo que pese a su carácter tributario, le son aplicables a los delitos los principios propios del derecho penal común.

Las infracciones tributarias (delitos)³³ requieren la existencia de dolo o culpa. Se acepta que pueden existir presunciones admitiendo prueba en contrario. Se aplicará en materia de ilícitos tributarios la ley penal más benigna, las acciones y sanciones se extinguen por la muerte del infractor, la responsabilidad por infracciones es personal (...), la ignorancia o error excusable exime de responsabilidad penal tributaria, las personas de existencia ideal pueden ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer dolo o culpa de una persona física, se admiten las penas corporales privativas de libertad, las sanciones pecuniarias no son convertidas en penas de prisión.³⁴

En 1975, a través del Decreto Supremo 1016-A de 6 de diciembre de 1975 suplemento R.O. 985 del 23 de diciembre de 1975, la legislación ecuatoriana expidió el Código Tributario vigente, que sustituyó el antiguo Código Fiscal que regía desde 1963.

Este acogió, casi totalmente, el Modelo de Código Tributario propuesto en 1967, estableciendo dentro de sus disposiciones, en el libro cuarto, las normas que regulan el ilícito tributario.

Todo lo cual trae como conclusiones prácticas, que nuestra legislación, en el libro cuarto del Código Tributario, divide el tratamiento del ilícito tribu-

32. José Andrés Octavio Cordero, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Colección de Textos Legislativos, No. 17, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1998, p. 188.

33. Únicamente para los delitos se fijó la necesidad de responsabilidad subjetiva, pues en el caso de faltas reglamentarias y contravenciones no se requiere la intención dolosa o culpable del infractor. Probada la acción o la omisión, se presume lesionada la actividad fiscal.

34. Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, p. 47.

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

Derecho penal tributario, pues aunque al derecho tributario le asisten principios y características propias, el legislador consideró, que en alguna medida está compuesto por un *derecho sancionatorio* que participa «de algunos principios que regulan al derecho penal tradicional y por lo tanto no le es ajeno en esta materia el sistema de significado que preside el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado».³⁵

Y un derecho tributario penal, el aplicable dentro de un marco «puramente administrativo, bajo la perspectiva y el sistema disciplinario propio del derecho tributario»³⁶ cuando se castiguen la violación a deberes formales.

Por todo lo analizado, es tarea difícil, encasillar en una determinada línea o corriente, lo actualmente legislado, pues si bien ortodoxamente las distintas teorías son excluyentes entre sí, los diferentes autores la moldean particularmente elaborando coincidencias y subcategorías. Empero, no es atrevido sostener, que la posición ecuatoriana si bien es apegada a la teoría tributaria, es una teoría ecléctica, al conciliar los principios y garantías de índole constitucional y legal que mantiene el derecho penal, a los principios, finalidades y alcances propios del derecho tributario, que deben ser tomados en cuenta para atribuirle determinada independencia incluso en el campo punitivo.

El art. 336 del Código Tributario ecuatoriano determina:

Art. 336. *Ámbito de aplicación.* Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa.

Países andinos

Venezuela

José Andrés Octavio, destacado escritor venezolano, en su obra *Comentario Analítico del Código Orgánico Tributario* reconoce que la legislación venezolana acogió el Modelo de Código Tributario Latinoamericano, por tanto, señala autonomía científica al derecho tributario. Sin embargo, esto no

35. Juan Carlos Prias Bernal, *El Fraude Fiscal ante el Derecho Penal*, Cartagena de Indias, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2003, p. 251.

36. *Ibidem*, p. 250.

implica el desconocimiento del carácter punitivo de las normas del derecho tributario relativo a las infracciones y sanciones, y por tanto, su vinculación con el derecho penal.³⁷

El Código Orgánico Tributario venezolano, en su parte pertinente, establece:

Art. 71. Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones y sanciones tributarias con excepción de las relativas a las normas sobre infracciones y sanciones de carácter penal en materia aduanera, las cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas.

A falta de disposiciones especiales de este título, se aplicarán supletoriamente los principios y normas del derecho penal, compatibles con la naturaleza y fines del derecho tributario.

Colombia

En Colombia, donde no existe un cuerpo legal tipo Código Tributario, el escritor Salustiano Rintha Martínez, considera que luego de un intenso debate doctrinal e incluso jurisprudencial, en los últimos tiempos, de una posición autónoma ortodoxa se ha cambiado a una posición que defiende la naturaleza penal de la infracción tributaria.

Bolivia

La última reforma del 2 de agosto de 2003 –mediante ley 2492– introdujo al Código Tributario boliviano, la naturaleza asignada por el Modelo Latinoamericano al ilícito fiscal. Así, respecto del delito tributario, en el título III del capítulo I, en los artículos 66 y 67, el tratamiento otorgado coincide casi en su totalidad a lo señalado por el libro cuarto del Código Tributario ecuatoriano.

Código Tributario de Bolivia.

Artículo 66. Las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro. No obstante, tendrá efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

Artículo 67. Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias.

37. Ver José Andrés Octavio Cordero, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Colección de Textos Legislativos, No. 17, pp. 188-189.

A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho, compatibles con las características del derecho tributario.

No están sujetas a la responsabilidad penal del derecho común las infracciones tributarias previstas en el capítulo II de este título, secciones cuarta, quinta, sexta y séptima.³⁸

Perú

En Perú, desde la vigencia del Código Tributario a través del Decreto Legislativo número 816, se han dictado diversos dispositivos legales que han complementado y modificado su texto. A partir de lo dispuesto en la única disposición transitoria de la ley número 27038, y en la tercera disposición final de la ley número 27131, se expide el texto único ordenado del Código Tributario peruano.

El mismo consta de un título preliminar, cuatro libros con ciento noventa y cuatro artículos, veintidós disposiciones finales, cinco transitorias y tablas de infracciones y sanciones.

En el título tercero del libro cuarto, en el artículo 189, bajo el título «Justicia Penal», la legislación peruana consagra expresamente la naturaleza penal de las infracciones tributarias, al señalar que será la justicia penal ordinaria, la que juzgue y aplique las penas en los delitos tributarios de conformidad a la legislación sobre la materia.

Artículo 189. Justicia penal. Corresponde a la justicia penal ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos tributarios, de conformidad a la legislación sobre la materia.

No procede el ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público, ni la formulación de denuncia penal por delito tributario por parte del Órgano Administrador del Tributo cuando se regularice la situación tributaria, en relación con las deudas originadas por la realización de algunas de las conductas constitutivas del delito tributario contenidas en la Ley Penal Tributaria, antes de que se inicie la correspondiente investigación fiscal o a falta de ésta, el Órgano Administrador del Tributo notifique cualquier requerimiento en relación al tributo y período en que se realizaron las conductas señaladas.

La improcedencia de la acción penal contemplada en el párrafo anterior, alcanzará igualmente a las posibles irregularidades contables y otras falseda-

38. Las secciones cuarta, quinta, sexta y séptima del capítulo segundo del libro tercero del Código Tributario de Bolivia, regulan básicamente lo pertinente al incumplimiento de deberes formales, incumplimiento de deberes por parte de funcionarios públicos, multas y la evasión que no constituya delito.

des instrumentales que se hubieran cometido exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización.

Se entiende por regularización el pago de la totalidad de la deuda tributaria o en su caso la devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente. En ambos casos la deuda tributaria incluye el tributo, los intereses y las multas.

El ministro de Justicia coordinará con el presidente de la Corte Suprema de la República la creación de juzgados especializados en materia tributaria o con el fiscal de la nación el nombramiento de fiscales *ad hoc*, cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del ministro de Economía y Finanzas.

2. CONCEPTO Y CLASES

El concepto legal de infracción tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano lo encontramos en el art. 340 del Código Tributario:

Art. 340. Concepto de infracción tributaria. Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esta acción u omisión.

Nuestra legislación, bajo el término ilícito o infracción, encierra todas las in-conductas presentes en el campo tributario. Los criterios de diferenciación entre éstas, no son unísonos, pues, dependen en gran medida, de la naturaleza dada a las infracciones tributarias.

Para un grupo de autores, la clasificación se la funda sobre una base cuantitativa, pues lo importante será el grado de la sanción. En caso de contravenciones, las sanciones serán administrativas y para delitos serán penales. Otros a diferencia, asientan el criterio de diferenciación sobre el bien jurídico tutelado. El delito tutela la seguridad colectiva e individual, mientras que las contravenciones, la actividad administrativa estatal.

Como lo manifestamos, el Legislador ecuatoriano adoptó una posición ecléctica que permite hablar de un *derecho penal tributario para delitos y un derecho tributario penal para faltas reglamentarias y contravenciones*.

Serán delitos aquellas acciones típicas, antijurídicas, dolosas o culposas que castigadas con sanción penal implican violentar una obligación tributaria principal.³⁹ Mientras que contravenciones y faltas reglamentarias, cons-

39. El escritor ecuatoriano José Vicente Troya Jaramillo, *La Relación Jurídico Tributaria*, Qui-

tituyen transgresiones a deberes formales, reglamentos y normas secundarias de obligatoriedad general que contienen obligaciones formales de los sujetos pasivos, o deberes formales cuando se refieren a personas ajenas a la relación jurídico tributaria.

Con tales definiciones, reconociendo la diferencia cuantitativa y cualitativa de la que habla García Belsunce,⁴⁰ así como el art. 10 del Código Penal ecuatoriano, sostengo que la corriente de clasificación, también se acentuó sobre la base de política criminal, ya que bajo criterios delictuales, sanciona como delito el incumplimiento doloso o culposo de la obligación tributaria principal, y como contravención y falta reglamentaria, la omisión de la ayuda requerida por parte del contribuyente hacia la administración.

Si bien nuestra ley no da una definición de lo que constituye delito tributario, si distingue dos clases: A saber, el delito aduanero y la defraudación.

A la defraudación la encontramos en el Código Tributario, el cual dispone:

Art. 379. Concepto. Constituye defraudación todo acto de simulación, ocultación falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de terceros.

Lo referente al contrabando en el Código Tributario, se encuentra expresamente derogado mediante Decreto/ley 04 publicado en el R.O. 396 del 10 de marzo de 1994, sin embargo la Ley Orgánica de Aduanas expedida el 7 de julio de 1998 y publicada en el R.O. 359, establece en su art. 82 una definición de lo que constituye delito aduanero.

Art. 82. Delito Aduanero. El delito aduanero consiste en el ilícito y clandestino tráfico internacional de mercaderías, o en todo acto a simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error a la autoridad aduanera, realiza-

to, Dirección General de Rentas, 1990, pp. 1-5, sostiene que la relación jurídico tributaria, abarca el conjunto de mutuos derechos y obligaciones que surgen entre la administración y los contribuyentes con ocasión de la determinación y recaudación de los tributos. Esta incluye dentro de sí la obligación tributaria principal y otras de carácter formal. Así la obligación tributaria principal es la que da origen al crédito tributario de la administración y le permite ejercitar una pretensión de cobro al contribuyente. Esta abarca una prestación de dar la contribución, por tanto, al cumplirse genera una disminución del patrimonio del contribuyente de forma permanente e irrecuperable. Las obligaciones formales están relacionadas con el nacimiento de la obligación tributaria principal así como de su cumplimiento, las cuales tienen un carácter instrumental. Los deberes formales se asemejan a la obligación tributaria formal pero referidos a terceros (funcionarios públicos o particulares).

40. Ver Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*.

dos para causar perjuicios al fisco, evadiendo el pago total o parcial de impuestos o el cumplimiento de normas aduaneras aunque las mercancías no sean objeto de tributación.

3. ELEMENTOS Y ESTRUCTURA

A continuación, señalaré aquellos elementos o características comunes que deben intervenir en un hecho para ser considerado delito tributario.

Como lo propone el libro primero del Código Penal ecuatoriano, este análisis abarcará lo relativo a la parte general del derecho penal tributario, pues el examen de las concretas figuras delictivas corresponde a un estudio enfocado a la parte especial.

Respecto de la estructura y elementos del delito tributario, el tema no puede ser abordado suficientemente si nos restringimos a la concepción que el derecho penal general presenta, pues las figuras penales comunes están encaminadas a la tutela de las normas que regulan el deber ser del hombre dentro de la sociedad, a diferencia del delito tributario, que por su especial finalidad, debe ser analizado utilizando criterios «que con relativa dependencia del derecho penal vigente, se funden en la manera de comisión y en la noción social de las acciones en cuestión».⁴¹

La Constitución Política del Estado, consagran que los tributos además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como medio de política económica general.

A los ciudadanos de un Estado (concebido éste como instrumento para el total desarrollo de sus miembros), no solamente se les atribuye derechos y libertades, pues en contrapartida, están obligados a realizar un doble papel: «pasivo en el respeto de los pilares que sostienen el orden social y económico, y activo en la colaboración de la consecución del bienestar común».⁴²

En tal sentido, todos estamos en la obligación de aportar de acuerdo con nuestra capacidad contributiva, para permitir que el Estado se convierta en un instrumento eficaz a través del cual podamos desarrollarnos plenamente.

Bajo tal perspectiva, es que se incluye al delito tributario, bajo el moderno concepto surgido en la segunda mitad del anterior siglo, *delitos económicos*.

41. Klaus Tiedermann, *Lecciones de Derecho Penal Económico (Comunitario, Español, Alemán)*, p. 464.

42. Juan Carlos Prias Bernal, *El Fraude Fiscal ante el Derecho Penal*, p. 253.

Siguiendo las enseñanzas de Carlos Martínez-Buján Pérez,⁴³ tenemos que el principal⁴⁴ criterio de identificación de este tipo de delitos respecto de los comunes, consiste en que el bien jurídico técnicamente protegido es el orden social económico. Por tanto, la afectación es directamente a un bien jurídico colectivo o supraindividual de contenido económico, aun cuando no sea en forma inmediata –en el caso de in-conductas que afecten un bien jurídico individual– porque mediatamente se tutelan intereses colectivos o supraindividuales necesarios para un correcto funcionamiento del sistema económico (delitos de competencia desleal, contra la propiedad industrial, etc.).

En consecuencia, no se trata de delitos que afectan el patrimonio individual (bien jurídico individual), sino un orden económico general (bien jurídico supraindividual).

En este tipo de delitos, el bien tutelado, no es la economía propiamente dicha, sino la regulación jurídica de las actividades económicas,⁴⁵ por tanto, no es un bien de naturaleza individual sino colectivo. «No es bien jurídico en sentido estricto, sino más bien, un criterio de política criminal, para defender a la colectividad de ciertas conductas.»⁴⁶

En el delito tributario, la acción es penalmente sancionada, porque se entiende que quien dispone de recursos, debe aportar en virtud del monto de sus ingresos y no limitarse a recibir los beneficios de la gestión estatal. En tal sentido, lo protegido es el patrimonio del Estado, que a su vez, sirve como instrumento para la consecución de un orden económico y social.

Por consiguiente, si los tributos son instrumentos para recaudar recursos así como medios de política económica, cuando se produce un delito tributario «se está produciendo un ataque a la intervención del Estado en la economía, con lo que se va contra el orden económico que debe prevalecer en un Estado de Derecho».⁴⁷

Así, al delito tributario en cualquiera de sus formas, no basta con analizarlo bajo la perspectiva del derecho penal general, pues la naturaleza de esta infracción, resulta mucha más lesiva que un delito común, debido a que el

43. Carlos Martínez-Buján Pérez, *Derecho Penal Económico, Parte Especial*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1999, pp. 59-70.

44. El autor además incluye criterios que los considera coyunturales respecto del expuesto, tales como factores procesales, criminológicos y de su ejecución a través de empresas.

45. Dentro de tal regulación, siguiendo las clases impartidas por el Dr. Ernesto Albán Gómez, se incluye la intervención del Estado en las actividades económicas.

46. Ernesto Albán Gómez, notas de clase, curso de Derecho Penal Económico, dictado en la maestría en Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2002.

47. José Pérez Aparicio, *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Navarra, Aranzadi, 1997, p. 49.

patrimonio atacado mantiene un carácter supraindividual que a su vez le permite al Estado desarrollar sus funciones constitucionalmente consagradas.

La Carta Magna del Ecuador, al respecto, prevé:

Art. 256. El régimen jurídico tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos deben ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes.

El patrimonio estatal autónomo o local es el objeto del delito ya que éste tiene un carácter pluriofensivo y supraindividual, pues protege de forma inmediata a la Hacienda Pública entendida como Erario Público y de manera mediata a la Hacienda Pública funcional entendida como actividad financiera del Estado así como a los principios constitucionales que permiten el correcto funcionamiento del Estado de Derecho.⁴⁸

Acción

Al ser la infracción tributaria, ante todo, un comportamiento imputable a un sujeto, el elemento acción debe ser entendido en sentido amplio, como voluntad exteriorizada, que comprende tanto un actuar positivo (acción), como negativo (omisión).

La teoría general del delito, básicamente ha centrado su evolución, respecto del concepto acción, sobre la base de dos corrientes claramente diferenciadas: causalista y finalista.

La teoría causalista plantea que toda acción depende de la voluntad humana, pero que al momento de establecer su contradicción con el ordenamiento jurídico y de seleccionar a través de la tipicidad un tipo penal, no debe considerarse el contenido propio de la voluntad como es la finalidad.

Como lo analizan Muñoz Conde⁴⁹ y Richard Busch,⁵⁰ la teoría causalista que surgió en Alemania a principios del siglo XX, otorga especial importancia –al momento de establecer el concepto acción– de que el sujeto actúe voluntariamente, independiente de lo que el agente hubiera querido, es decir, del contenido de su voluntad, pues ésta solo importará al momento de analizar la culpabilidad.

48. *Ibidem*, p. 59.

49. Ver Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*.

50. Ver Richard Busch, *Modernas Transformaciones en la Teoría del Delito*, Bogotá, Temis, 1992, pp. 5-20.

La teoría causal reduce, pues, el concepto de acción a un proceso causal prescindiendo, por completo, de la vertiente de la finalidad.⁵¹

A diferencia, para la teoría finalista, si bien las acciones humanas son producto de la voluntad, es necesario también reflexionar sobre el contenido de esa voluntad, es decir, sobre su fin. Por tal motivo, desde la consideración de tipicidad, se debe examinar que todo acto voluntario necesariamente implica una finalidad.

Bajo esta perspectiva, para que la conducta esté totalmente descrita, es necesario tomar en cuenta el contenido de la voluntad; con lo cual, tenemos un proceso que principia cuando la persona se adelanta mentalmente al fin que se propone obtener, luego, mediante «un movimiento de retroceso del fin» procede a la selección de medios que habrá de utilizar para alcanzar la meta deseada, y para finalizar, se anticipa mentalmente a los posibles efectos concomitantes de la acción, para procurar evitar desviaciones, operación que realiza «hacia adelante a partir del factor causal elegido como medio en dirección a los efectos que puede producir».⁵² En la segunda etapa, el sujeto consuma la acción en el mundo exterior, utilizando los medios seleccionados para lograr el fin que se ha trazado.

Ahora, ¿qué consecuencias prácticas aporta tal discusión?

Para Muñoz Conde, la diferenciación origina importantes derivaciones prácticas; ya que, sin recurrir a la finalidad no se podría distinguir la acción humana de matar a una persona, de la muerte producida por un rayo. Ni tampoco acciones humanas, como que un disparo sea una tentativa de homicidio o un simple acto de caza.

A diferencia, para Ernesto Albán Gómez⁵³ ninguna. Al aplicar la ley, no importa si el dolo se encuentra en la tipicidad o en la culpabilidad, pues la preocupación teleológica de la ciencia penal, ha sido establecer el elemento subjetivo (dolo o culpa) como medida para excluir la responsabilidad objetiva.

De lo cual, si el concepto de delito no se agota con el elemento acción —ya que es necesario además que el acto esté tipificado, sea contrario al orden jurídico, y que el autor hubiera actuado con una actitud dolosa o culposa— no importa dónde se ubique al dolo o la culpa. Lo esencial será, que los códigos penales, sin entrar en discusiones doctrinarias, proporcionen reglas prácticas para una correcta aplicación de la ley. Ergo, toda discusión doctrinal, debe de-

51. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, p. 13.

52. Citado por Edmundo Boderó, *Derecho Penal Básico*, Quito, Disgraf, 1993, p. 236.

53. Ernesto Albán Gómez, notas de clase, curso de Derecho Penal Económico, dictado en la maestría en Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2002.

jarse a la Función Legislativa, que es la llamada a dilucidar y establecer las instituciones de acuerdo a las corrientes actuales.

Para la teoría causalista, una vez constatado que el sujeto posee capacidad de imputabilidad, el siguiente paso consiste en verificar si el mismo actuó dolosa o culposamente, es decir, si la acción típica y antijurídica es culpable. Mientras, para la moderna teoría, tras la imputación, no procede preguntarse si el sujeto actuó con dolo o culpa, pues dichos elementos están incluidos en el tipo, sino examinar si conocía la antijuridicidad.

En el derecho penal ecuatoriano, el legislador, al señalar tipos penales, en algunos casos considera desde el primer momento, elementos subjetivos como el ánimo de apropiación (art. 550 Código Penal), el descrédito, la deshonra, el menosprecio (art. 489 Código Penal) para tipificar la acción. En otros, la tipicidad es una descripción plenamente objetiva y no valorativa (art. 162 y 191 del Código Penal ecuatoriano.). Ernesto Albán Gómez, estima lo señalado como evidencia de que nuestra ley penal general, al igual que muchas legislaciones, han adoptado tanto la concepción causalista como la señalada por el alemán Hans Welzel.⁵⁴

Siguiendo tal pensamiento, considero que la descripción de los tipos que presenta el libro cuarto del Código Tributario, así como la Ley Orgánica de Aduanas, mantiene la misma línea, ya que en algunos casos la tipicidad incluye elementos subjetivos (art. 381 numeral 7 del Código Tributario, y art. 83 literal j de la Ley Orgánica de Aduanas), y en otros, la descripción es meramente objetiva (art. 381 numeral 11 del Código Tributario, y art. 83 literal h de la Ley Orgánica de Aduanas).

Código Tributario.

Art. 381. Casos de defraudación. Son casos especiales de defraudación:

7. La alteración dolosa en libros de contabilidad, en perjuicio del acreedor tributario, de anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
11. La falta de entrega, total o parcial, después de diez días vencido el plazo para entregar al sujeto activo los tributos recaudados, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos.

Ley Orgánica de Aduanas.

Art. 83. Son delitos aduaneros:

- j) La falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del diez por ciento.

54. A este autor se le atribuye a criterio de Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, la teoría finalista de la acción, la cual se considera la tendencia dominante en el presente.

- h) La tenencia o movilización de mercancías extranjeras sin la documentación que acredite su legal importación.

Tipicidad

La tipicidad, surge de la voluntad del legislador de seleccionar determinadas in-conductas que atentan en forma directa los bienes jurídicos tutelados por la ley; exigiendo por tanto, que el comportamiento considerado infractor se halle descrito, con todos los elementos que le constituyen, en el tipo penal en forma inequívoca.

Esta garantía de certeza, se encuentra relacionada en forma directa, con el principio de legalidad resumido en el aforismo, *nullum crimen nulla poena sine lege*, que establece que ninguna persona puede ser juzgada por un hecho que no esté expresamente establecido en la ley penal vigente, ni sancionado con una pena no preinstaurada.

Por tanto, aún cuando una conducta sea dolosa o culposa, e incumpla obligaciones tributarias principales, si no se encuentra descrita por la ley como infracción, ésta no podrá ser considerada como delito, aunque le signifique un reproche moral.

Por ende, discrepo con el autor ecuatoriano Leonardo Andrade, para quien constituye además delito de contrabando: «la elaboración clandestina de productos gravados con tributos, la elaboración de mercaderías cuya producción esté prohibida, la elaboración de mercaderías con otras maquinarias a las autorizadas, la fabricación sin autorización o falsificación de timbres, papel sellado, marcas, contra señales, sellos, o documentos, la siembra y cosecha de caña de azúcar para la elaboración de alcohol sin autorización, la destilación, fabricación, rectificación, venta y movilización de productos alcohólicos nacionales, la instalación de alambiques, la elaboración de guarapos y la falsificación de toda bebida alcohólica...»,⁵⁵ el que acoge aún, la referencia que antes de la derogatoria del 6 de diciembre de 1975 (R.O. SP. 958), traía el Código Tributario. En la actualidad, no existe el tipo contrabando, ni tales conductas se encuentran tipificadas en la Ley Orgánica de Aduanas o en algún otro cuerpo normativo.

Al respecto el art. 24 de la Constitución Política vigente prescribe:

Art. 24. Para asegurar el debido proceso deberán observar las siguientes características básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia.

55. Leonardo F. Andrade, *Práctica Tributaria*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2000, pp. 117-118.

1. Nadie podrá ser juzgado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté legalmente tipificado como infracción penal, administrativa, o de otra naturaleza, ni se le aplicará una sanción no prevista en la Constitución o la ley. Tampoco se podrá juzgar a una persona sino conforme a las leyes preexistentes, con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

Por tanto, la tipicidad está íntimamente ligada al principio de legalidad, sin los cuales, la arbitrariedad rompería el Estado de Derecho.

Sin embargo, la tipicidad no se agota con la descripción concreta en la norma de un tipo, además se requiere que tal norma tenga la calidad de ley.

A esta segunda exigencia, autores como Consuelo Fuster,⁵⁶ la conocen como principio de reserva de ley, a través del cual la norma que tipifica el delito debe poseer el rango de ley.

Constituyendo el Código Tributario en materia fiscal, el principal cuerpo normativo penal, es evidente que nuestra legislación acogió este principio, más aún, cuando la Ley Orgánica de Aduanas y la Ley de Régimen Tributario Interno, conforme al art. 142 de la Carta Magna del Estado, poseen además el carácter de orgánica.

Leyes en blanco

Siguiendo las enseñanzas del Dr. Enrique Cury,⁵⁷ podemos señalar que leyes en blanco son aquellas que se remiten para complementar su precepto, a una disposición distinta, cualquiera fuere su origen o su ubicación. Estas pueden agruparse bajo algunos criterios, los principales son:

1. Leyes en blanco propias e impropias. Propia cuando la complementación del precepto la da una norma de inferior jerarquía. E impropia cuando se remite a una norma de igual jerarquía.
2. Leyes en blanco en sentido estricto y leyes en blanco al revés. Las primeras establecen una sanción y solo requieren que otra ley complemente su precepto. Las segundas, a diferencia, su precepto esta completo pero remiten a otra ley para determinar la sanción.

El Código Tributario en su libro cuarto tipifica el delito de defraudación, y en el art. 381 establece los casos de defraudación. En su numeral seis consagra: «constituye delito de defraudación la omisión de ingresos, inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones superiores a las que proceden legalmente...». Es evidente en este punto, el reenvío de carácter impropio y en

56. Ver Consuelo Fuster Asencio, *El Procedimiento Sancionador Tributario*, pp. 79-85.

57. Enrique Cury, *La Ley Penal en Blanco*, Bogotá, Temis, 1988, pp. 40-50.

sentido estricto que trae el Código Tributario, ya que la Ley de Régimen Tributario Interno, en sus artículos 8, 9 y 10, es la que señala lo que se debe entender por ingresos, exenciones y deducciones.

Sin embargo, el problema fundamental del reenvió se produce cuando éste, tiene el carácter de propio, pues acorde con la tipicidad, la norma que describe el tipo debe tener el rango de ley. En nuestra legislación, no existe al respecto el problema de admisibilidad constitucional, pues la norma a la que se remite posee tal categoría.

Por otro lado, acogiendo la segunda clasificación, tanto las normas que tipifican los delitos tributarios en la Ley Orgánica de Aduanas como en el Código Tributario, constituirían normas penales en blanco al revés, debido a que se remiten a otros artículos (art. 383 del Código Tributario, art. 84 de la Ley Orgánica de Aduanas), para establecer las sanciones. No obstante, entiendo no existe reparo a tal circunstancia, pues la remisión es a normas de un mismo cuerpo legal, tratándose solamente, de una *técnica* a través de la cual, el legislador ecuatoriano tipifica las conductas.

Ernesto Albán Gómez, enseña que un verdadero problema que ocasionan las llamadas normas en blanco, es que mediante ellas, es posible escapar a la presunción de derecho que establece el art. 3 del Código Penal (la ley penal es conocida por todos aquellos sobre quienes impera). Si leyes penales son aquellas que contienen algún precepto sancionado con la amenaza de una pena (art. 1 Código Penal), es posible que un contribuyente que omita dolosamente ingresos o incluya costos o rebajas inexistentes, argumente que bajo tal presunción, existe disculpa en su accionar, pues las normas que contiene la Ley de Régimen Tributario Interno, al no contener la amenaza de una pena, no constituyen parte de dicha presunción.

Código Penal.

Art. 1. Leyes penales son todas aquellas que contienen algún precepto sancionado con la amenaza de una pena.

Art. 3. Se presume de derecho que las leyes penales son conocidas de todos aquellos sobre quienes imperen. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa.

Para el caso de contravenciones y faltas reglamentarias, el legislador ecuatoriano no señaló con exactitud los tipos penales, ya que utilizó frases como la del art. 386 del Código Tributario –son contravenciones, entre *otros casos* que no constituyan contrabando o defraudación los siguientes– o la del art. 389 –*todas* las inobservancias de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, constituyen faltas reglamentarias–. Por tanto, comparto plenamente el criterio del Dr. Jorge Zavala Egas: «La ti-

picidad sólo es un elemento de la estructura del delito tributario, mas no de las contravenciones o faltas reglamentarias».⁵⁸

Antijuridicidad

A este elemento, presente en la caracterización de la infracción tributaria, tanto en su aspecto formal como en su contenido material, se lo entiende como la contradicción entre la acción realizada y el ordenamiento jurídico que además ofende un bien jurídico que la norma quiere proteger.

En tal sentido, toda conducta antijurídica, es contraria al orden jurídico, pues el concepto de antijuridicidad es un concepto totalitario. No se contradice la ley, sino la norma jurídica que ésta contiene. Como el acto no viola la ley penal, sino transgrede la norma jurídica, el concepto de antijuridicidad es igual en el orden civil, penal o tributario, que constituyen «ramas del derecho, que se concibe como un todo común al plenario ordenamiento jurídico».⁵⁹

El término antijuridicidad expresa la contradicción entre la acción realizada y las exigencias del ordenamiento jurídico. «A diferencia de lo que sucede con otras categorías de la teoría del delito, la antijuridicidad no es un concepto específico del derecho penal sino un concepto unitario, válido para todo el ordenamiento jurídico...»⁶⁰

Así, los principios propios de este elemento del delito, son comunes y aplicables en cualquier rama, por tanto, las reglas que rigen en las causas de justificación, se aplican plenamente en el campo fiscal.

Para que se produzca la antijuridicidad, los citados autores exigen se cumpla con lo que denominan antijuridicidad formal y de tipo material. Por tanto, no se requiere solamente la oposición entre la norma y la acción, además se exige la ofensa a un bien jurídico tutelado.

Debido a la naturaleza supraindividual o colectiva del bien jurídico protegido por el derecho penal económico, es evidente, que la llamada antijuridicidad material, está presente en toda in-conducta tributaria, pues cualquier acción dolosa, en esta materia, ataca en forma directa o mediata al orden social económico.

El derecho tributario penal, no crea la antijuridicidad, sino selecciona a través de la tipicidad, los comportamientos más graves, y los sanciona con una pena.

58. Jorge Zavala Egas, *Ensayos Jurídicos*, p. 235.

59. Miguel Ángel García Domínguez, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal*, México, Editorial Cárdenas, 1982, p. 148.

60. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, p. 83.

Incluso, deben ser consideradas infracciones «únicamente aquellos comportamientos respecto de los cuales sea indispensable la reacción del orden represivo, pero no aquellos en los que el equilibrio jurídico pueda ser restablecido a través de otros medios».⁶¹

Desde un punto de vista formal, la antijuridicidad y la tipicidad vienen a confundirse, sin embargo, no toda conducta típica es antijurídica, debido a que existen conductas típicas que lesionando el interés jurídico tutelado por la norma legal, se encuentran justificadas, pues el legislador por razones sociales, jurídicas o políticas determina que ciertos hechos en sí típicos, sean perfectamente lícitos y aprobados por el ordenamiento jurídico. Para Alejandro Ramírez Córdova, «más que auténticas causas de justificación, se trata, en la práctica totalidad de los casos, de lo que los penalistas llaman causas de la exclusión de la acción».⁶²

Culpabilidad

Al analizar la culpabilidad, es pertinente empezar por su definición. Respecto del concepto de culpabilidad, encontramos una primera posición que manifiesta que la misma consiste en un reproche que se le hace al autor, quien pudo proceder de otra manera a la que actuó. Este concepto, como lo analiza Muñoz Conde,⁶³ concibe la culpabilidad como un fenómeno individual que solo afecta al autor de un acto típico y antijurídico. Es por tal, que bajo tal perspectiva, aunque un hombre tuviere la capacidad de actuar de un modo distinto, no hay forma de demostrar si usó o no esta capacidad. Así, a la base de dicha teoría –capacidad para actuar de diferente manera a la que actuó– se la mira como puramente vivencial, es decir, como un dato de nuestra propia experiencia, que no constituye un presupuesto pragmático, pues cae en especulaciones, las cuales son insuficientes para justificar la imposición de una pena.

Una cosa es segura: entre varias opciones posibles siempre se puede elegir, pero no sabemos cuáles son las razones últimas que impulsan a elegir entre una y otra opción. Por eso, no es posible fundamentar la culpabilidad en algo que no conocemos suficientemente.⁶⁴

61. Alejandro Ramírez Córdova, *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*, Bogotá, Temis, 1985, 3a. ed., p. 176.

62. *Ibidem*.

63. Ver Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, p. 131.

64. *Ibidem*, p. 130.

Posteriormente surge la teoría que ubica a la culpabilidad como un fenómeno social, es decir, no aislado respecto del agente, sino relacionado con la comunidad.

Al Estado, definir los límites entre lo culpable y lo inculpable, el concepto de culpabilidad posee ya un fundamento social y no psicológico, constituyendo su finalidad, el legitimar porqué en un momento determinado la sociedad acude a la imposición de una pena como un medio de defensa. A tal razón, el fundamento de la culpabilidad, no está en actuar de un modo distinto, sino en la función motivadora de la norma jurídica, que promueve actuar tomando en cuenta los mandatos y prohibiciones, absteniéndose de ejecutar una acción que contradiga lo ordenado.

La norma (*ley*) penal, se dirige a individuos capaces de motivarse en su comportamiento por los mandatos normativos. Lo importante es que la norma penal le motiva con sus mandatos y prohibiciones para que se abstenga de realizar uno de esos varios haceres posibles que es precisamente el que la norma prohíbe con la amenaza de una pena. A partir de un determinado desarrollo mental, biológico y cultural del individuo, se espera que este pueda motivarse por los mandatos normativos.⁶⁵

Por ende, realizado un hecho típico y antijurídico, el agente solo será considerado culpable, si reúne determinadas condiciones:

1. Capacidad de culpabilidad;
2. Conocimiento de la antijuridicidad del hecho cometido;
3. Exigibilidad de un comportamiento distinto.

Para que se cumpla el fundamento de la culpabilidad, es indispensable que el individuo sea apto para motivarse por la norma, conozca el contenido de sus prohibiciones y su situación implique que puede respetar la norma sin recurrir a comportamientos heroicos.

1. A la capacidad de culpabilidad, se la entiende como aquella condición mínima del autor, que implican una madurez síquica que lo capacita para sentirse motivado por la norma, es decir, para dirigir su conducta a los lineamientos del mandato normativo.

2. Conocer la antijuridicidad, implica que la norma únicamente motiva al individuo en razón de que éste conozca o pueda conocer el contenido de sus prohibiciones. Tal conocimiento, puede ser potencial o real. Bacigalupo,⁶⁶ sostiene que es suficiente un conocimiento potencial. A diferencia, Muñoz Conde manifiesta que el conocimiento debe ser real aún a grandes rasgos,

65. *Ibidem*, p. 133.

66. Citado por Consuelo Fuster Asencio, *El Procedimiento Sancionador Tributario*, p. 85.

pues de lo contrario, se ampliaría desmedidamente el elemento culpabilidad al siempre⁶⁷ poder señalar como culpable al actor de un hecho típico y antijurídico.

Nuestra legislación penal, acoge el primer criterio y sobre la base de presunciones de derecho concluye un conocimiento generalizado de la ilicitud como elemento de la culpabilidad, al afirmar en el art. 3 del Código Penal, que la ley penal es conocida por todos aquellos sobre quienes impera.

El Código Tributario, por su parte ordena:

Art. 338. Presunción de conocimiento. Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria.

A las presunciones, se las entiende como conjeturas, suposiciones o indicios. Éstas básicamente se dividen en *Juris Tantum* y *Juris Et De Jure*. A las primeras, se las denomina de hecho y mantienen la característica de poder ser desvirtuadas con prueba en contrario. Las segundas, son las llamadas presunciones de derecho, e implican que la suposición legal no admite prueba en su contra.

Tanto la presunción del Código Penal como la del Código Tributario, son calificadas por la ley como *Juris Et De Jure*, sin embargo, en el área fiscal existe una salvedad: «salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria».

A primera vista, tal frase desvirtuaría la naturaleza de la presunción de derecho, por tanto, aún cuando el legislador la designa como tal, dicha calificación podría ser considerada como lítica, pues al final se admite prueba en su contra.

La forma como el legislador describe la salvedad, empero que da lugar a interpretaciones, no puede ser tomada de manera que induzca a pensar que la presunción de derecho consiste en una de hecho. El motivo obedece, en que si bien se admite expresamente una salvedad a la misma, ésta solo está relacionada a la conducta de los funcionarios de la administración tributaria, mas no a la de los agentes del delito. Únicamente la presunción es *Juris Tantum*, cuando el agente, que actúa asesorado por el funcionario, transgrede la ley, acogiendo una instrucción dolosa, culposa o por error de éste.

67. A todo agente se le aplicaría el argumento: *el sujeto pudo conocer la prohibición*.

Esto, debido a que muchas instituciones del derecho tributario, obligan al legislador, cuando de sancionar in conductas se refiere, a señalar reglas específicas en el campo penal tributario.

Consulta.

La institución de la consulta en el campo fiscal –que tiene íntima relación con el derecho de petición, art. 23 numeral 15 de la Constitución Política del Estado– conforme lo sostiene José Vicente Troya Jaramillo,⁶⁸ consiste en peticiones con eficacia jurídica directa, propuesta a la administración por los administrados.

Este derecho a la consulta, es un derecho subjetivo del particular, cuya finalidad es conocer anticipadamente cuál es el tratamiento tributario al que deberá someterse. Puede referirse, a la aplicación de normas tributarias a una situación determinada –cuando los consultantes tienen un interés directo– o al sentido o alcance de la ley tributaria, cuando los consultantes son entidades públicas y privadas, los que más que acogerse al derecho de consultar, ejercen el derecho de información.

Dejando a lado el segundo inciso del art. 128 del Código Tributario –en donde se señala la consulta de entidades públicas y privadas– el derecho a consultar, abarca la aplicación de normas tributarias. La expresión norma tributaria, incluye tanto leyes, reglamentos y otras disposiciones, en las cuales –siguiendo el criterio esgrimido en la naturaleza de las infracciones tributarias– es posible adaptarla a aquellas que regulan el ilícito tributario.

Sobre lo dicho, si el sistema ecuatoriano es de consulta vinculante para la administración, y si el contribuyente consultante tiene un derecho adquirido a que la administración respete el criterio que siguió al absolver la consulta, aun cuando el funcionario en forma dolosa, culposa o por error transgrede normas al absolver la consulta, sostengo que el contribuyente no actúa con culpabilidad, pues desconoce la ilicitud de su conducta; caso contrario, se quebraría la institución consulta, y se rompería el derecho constitucional en que se fundamenta.

Así, en el delito tributario, es posible excluir de culpabilidad al contribuyente, que aún conociendo que su conducta es antijurídica, actúa respaldado en un criterio errado, contenido en un acto administrativo que implica la contestación a la consulta.

Tal criterio lo respalda las conclusiones dadas en las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, las que analizadas por García Belsunce explican:

68. Ver José Vicente Troya Jaramillo, *Compendio de Consultas Tributarias*, Quito, Dirección General de Rentas, 1990.

Las infracciones tributarias (*delitos*)⁶⁹ requieren la existencia de dolo o culpa. Se acepta que pueden existir presunciones admitiendo prueba en contrario. Se aplicará en materia de ilícitos tributarios la ley penal más benigna, las acciones y sanciones se extinguen por la muerte del infractor, la responsabilidad por infracciones es personal (...), la ignorancia o error excusable exime de responsabilidad penal tributaria, las personas de existencia ideal pueden ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer dolo o culpa de una persona física, se admiten las penas corporales privativas de libertad, las sanciones pecuniarias no son convertidas en penas de prisión.⁷⁰

3. La exigibilidad de un comportamiento distinto es criterio generalizado; empero, el derecho no puede exigir comportamientos heroicos, pues si el acatar la norma va más allá de su exigibilidad –debido a que implica un comportamiento heroico– tal persona no es culpable por falta de uno de sus elementos.

Así, a la culpabilidad se la puede definir como la actitud del querer del sujeto, contraria a aquélla que el sujeto se encontraba obligado, que es la causa del hecho material requerido para la existencia del delito.

El elemento subjetivo de la figura penal (culpabilidad), reprocha al autor que, «sabiendo lo que hacía», y «pudiendo hacer lo que debía»,⁷¹ lleva a cabo la acción típica y antijurídica.

Formas

La culpabilidad, como elemento subjetivo del delito, puede adoptar dos formas fundamentales: el dolo o la culpa.

- *Dolo*. Es el designio positivo de causar daño. Tiene dos elementos, el primero designado cognoscitivo (predicción del resultado que causará la acción), mediante el cual el autor conoce las consecuencias y repercusiones del hecho en el mundo exterior; y el otro, el volitivo, con el que el sujeto –conociendo los posibles resultados– decide realizar la acción.

Este a su vez, se clasifica en dolo directo y eventual. El primero, implica que el autor desea realizar precisamente el resultado prohibido o la acción típica, aun cuando no esté de acuerdo con alguna de las consecuencias accesorias de la misma, pero la admite como parte de aquélla que va a producir. En el dolo eventual, por su parte, el autor está consciente del resultado o

69. Únicamente para los delitos se fijó la necesidad de responsabilidad subjetiva, pues en el caso de faltas reglamentarias y contravenciones no se requiere la intención dolosa o culposa del infractor. Probada la acción o la omisión, se presume lesionada la actividad fiscal.

70. Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, p. 157.

71. L. N. Gurfinkel de Wendy y E. A. Russo, *Ilícitos Tributarios*, p. 376.

la acción prohibida como probable, y aunque no quiere producirla, continua con su acción aceptando el riesgo de su producción.

• *Culpa*. Se da cuando el acontecimiento, que pudiendo ser previsto pero no querido por el agente, se verifica por causa de su negligencia, imprudencia, impericia o inobservancia de la ley.

En materia tributaria, se requiere el dolo para la configuración de los delitos, aunque el art. 342 del Código Tributario consagra que también podrá realizarse con culpa, siguiendo un criterio doctrinal, ampliamente aceptado, que señala a la culpa, en el campo fiscal, como «la violación del deber de cuidado o diligencia que han de observar los sujetos en el conocimiento de sus deberes fiscales y el cumplimiento de los mismos».⁷²

Así, en materia fiscal, todo lo previsto sea querido (dolo directo), o al menos aceptado (dolo eventual), o no-querido (culpa), son formas suficientes para configurar el delito tributario. Por tanto, considero como finalidad última del legislador –debido a la naturaleza de los bienes jurídicos que se tutelan a través de la ley penal tributaria– el protegerlos especialmente, castigando además de las conductas dolosas, las culposas, aun a riesgo de romper el principio de igualdad. No es lo mismo producir una acción con dolo que por negligencia, imprudencia, impericia o inobservancia de la ley.

El Dr. Zavala, considera *absurdo* que el art. 342 del Código Tributario, «haya previsto que pueda realizarse un contrabando o una defraudación culposa», debido que es inimaginable aceptar el hecho «que al momento de realizar el acto clandestino de introducción de mercaderías o al presentar una falsa declaración aduanera el agente estaba demente transitoriamente, o en estado de fiebre delirante que torna su conciencia y voluntad de normales a disminuidas».⁷³

Al finalizar estimo conveniente, traer un pensamiento del autor ecuatoriano Ernesto Albán Gómez,⁷⁴ quien analizando el concepto de culpabilidad, pregunta: ¿es aplicable el principio de inocencia contenido en el art. 24 numeral siete de la Constitución Política del Estado?

Constitución Política del Estado.

Art. 24. Para asegurar el debido proceso deberán observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezca la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia.

72. *Ibidem*.

73. Jorge Zavala Egas, *Ensayos Jurídicos*, pp. 166-167. Es evidente que la intención del reconocido maestro no fue referirse a la culpa, sino a formas de exclusión de la capacidad de culpabilidad.

74. Ernesto Albán Gómez, notas de clase, curso de Derecho Penal Económico, dictado en la maestría en Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2002.

7. Se presumirá la inocencia de toda persona cuya culpabilidad no se haya declarado mediante sentencia ejecutoriada.

Bajo tal garantía constitucional, toda persona debe ser considerada inocente mientras no se demuestre lo contrario a través de sentencia ejecutoriada.

Por su parte el Código Tributario sostiene:

Art. 342. Elementos constitutivos. Para la configuración de los delitos se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la trasgresión de la norma.

En el contrabando y la defraudación, los actos u omisiones que los constituye se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.

Este artículo coincide con el art. 33 del Código Penal, en donde se consagra la presunción de conciencia y voluntad en todas las infracciones mientras no se demuestre lo contrario. Es decir, cuando un contribuyente es acusado por un delito tributario, le corresponde demostrar su inocencia estableciendo su no-culpabilidad, pues se presume el actuar consciente y voluntario.

Sobre la base del art. 33 del Código Penal, al Ministerio Público, le bastaría comprobar que tal persona realiza una acción para considerarle culpable. Tal precepto está en franca contradicción con el principio establecido en el art. 24 numeral 7 de la Constitución Política del Estado.⁷⁵

En tal sentido, compartiendo la opinión del Dr. Ernesto Albán Gómez ex magistrado de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador, sería pertinente una modificación legislativa inmediata en este punto, pues bajo ningún concepto, es posible interpretar en los tiempos actuales, una potencial responsabilidad objetiva en el campo penal tributario. Incluso, en caso de no reformarse los mentados artículos, es oportuno, seguir los pasos necesarios y lograr que el Tribunal Constitucional del Ecuador se pronuncie y declare su inconstitucionalidad.

En las contravenciones y faltas reglamentarias pierde importancia el elemento intencional; no se requiere que exista la intención dolosa o culposa, basta que se viole la norma para que proceda la sanción.

75. *Ibidem*.

Imputabilidad

Para que exista culpabilidad en el sujeto infractor, la doctrina señala la necesidad de la imputabilidad del agente, entendida ésta, como el conjunto de facultades síquicas y físicas mínimas necesarias para considerar culpable a un sujeto, por haber realizado un hecho típico y antijurídico.

En la teoría general del derecho penal, algunos autores como Núñez,⁷⁶ estiman que la imputabilidad es la condición del delincuente que lo hace capaz de actuar culpablemente, por tanto, la imputabilidad –o como se la llama *capacidad de culpabilidad*– es presupuesto de la culpabilidad, pues le sirve de fundamento y obviamente le antecede. Por tal motivo, continuando con el criterio planteado al momento de analizar la culpabilidad, señalamos a la capacidad de culpabilidad como un elemento de la culpabilidad.

La imputabilidad es el presupuesto de la culpabilidad. No hay culpabilidad sin imputabilidad.

Quien carece de esta capacidad, bien por no tener la madurez suficiente, bien por sufrir graves alteraciones psíquicas, no puede ser declarado culpable, y, por consiguiente, no puede ser echo responsable penalmente de sus actos, por más que estos sean típicos y antijurídicos.⁷⁷

Sin embargo, la imputabilidad debe ser estudiada y analizada en forma independiente a la culpabilidad, pues aun constituyendo su fundamento, la imputabilidad es anterior. Puede existir imputabilidad sin culpabilidad, pero no, culpabilidad sin imputabilidad.

El sujeto inimputable realiza el acto típico y antijurídico, pero debido a su especial situación, no puede ser considerado culpable ni sancionado con una pena.

El convencimiento de que el juicio sobre la culpabilidad, implica por su propia naturaleza un reproche moral al sujeto, y los actos de los incapaces absolutos no son susceptibles de valoración ética, no es posible encontrar en ellos una voluntad culpable.⁷⁸

En tal razón, considerando el fundamento social atribuido a la culpabilidad, entendemos a la imputabilidad, como el conjunto de facultades físicas y síquicas mínimas necesarias, que debe poseer el autor de un hecho típico

76. Ver Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, p. 133.

77. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, p. 139.

78. Edmundo Bodero, *Derecho Penal Básico*, p. 398.

co y antijurídico, para poder ser motivado en sus actos por los mandatos normativos.

Estas condiciones mínimas, deben detentarse por el agente al momento de producirse la acción típica y antijurídica. Al sobrevenir la inimputabilidad posteriormente, las condiciones no varían en cuanto a la responsabilidad del imputado aunque sí en el aspecto procesal.

El Código Civil ecuatoriano, ha consagrado el principio universal de que toda persona es legalmente capaz excepto los que la ley declare incapaces. Dicha incapacidad establecida en la ley, debe entenderse en forma estricta, por ende, no puede interponerse a aquellos que no estén considerados como incapaces en la ley, ni el incapaz puede renunciar a la protección que la norma le ha dado a su favor.

Por tanto, la inimputabilidad del ser humano es la regla general, siendo la inimputabilidad la excepción, ya que ésta se limita únicamente a aquellas personas que carecen de mente sana y madura (menores de edad, sordomudos que actúan sin conciencia ni voluntad, embriaguez derivada del caso fortuito o fuerza mayor, enfermo mental).

Sobre lo manifestado, en el campo penal tributario, los casos de inimputabilidad común, mantienen plena aplicación en lo referente a los acusados de delitos tributarios.

Código Penal.

Art. 34. No es responsable quien, en el momento en que se realizó la acción u omisión, estaba, por enfermedad, en tal estado mental, que se hallaba imposibilitado de entender o de querer...

Art. 37. En tratándose de la embriaguez del sujeto activo de la infracción o de intoxicación por sustancias estupefacientes, se observarán las siguientes reglas.

1. Si la embriaguez, que derive de caso fortuito o fuerza, privó del conocimiento al autor, en el momento en que cometió el acto, no habrá responsabilidad...

Art. 39. Cuando un sordomudo cometiere un delito, no será reprimido si constare plenamente que ha obrado sin conciencia ni voluntad...

Art. 40. Las personas que no hayan cumplido dieciocho años de edad estarán sujetas al Código de Menores.⁷⁹

Responsabilidad

A la responsabilidad en el campo penal tributario, la podemos entender como la consecuencia del delito tributario que implica la aplicación de una

79. En la actualidad Código de la Niñez y la Adolescencia.

pena. La responsabilidad fiscal penal, es la consecuencia del incumplimiento de una obligación fiscal (apreciación objetiva), por la injusticia del acto (noción valorativa-objetiva), el reproche de culpabilidad (noción normativa y subjetiva) y la punibilidad de la acción u omisión típicamente descrita por la ley. «Todos estos caracteres son necesarios para que surja la responsabilidad, y si falta uno la responsabilidad fiscal penal no se produce.»⁸⁰

La doctrina distingue dos tipos de responsabilidad, a saber: una de tipo subjetivo y otra de carácter objetivo. La primera, sobre la base de la culpabilidad, enlaza la sanción a determinada acción, cuando la misma fue ejecutada por el infractor con dolo o culpa. La segunda, responsabilidad objetiva o conforme otros autores, denominada también absoluta, enlaza la conducta con la sanción, por el mero quebrantamiento de la norma, sin considerar el elemento subjetivo del delito.

En los delitos tributarios (defraudación, delito aduanero), conforme lo manda el derecho penal civilizado, la responsabilidad exigida es de tipo subjetivo, a diferencia de faltas reglamentarias y contravenciones donde basta la responsabilidad objetiva.

Dejando a lado faltas reglamentarias y contravenciones, el art. 347 del Código Tributario, clasifica a la responsabilidad por delitos en personal y real. La primera, respecto de las personas quienes cometieron la infracción como autores, cómplices y encubridores. La segunda, en relación con las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas, a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes.

Dicha clasificación, a primera vista, significaría apertura a la responsabilidad objetiva. Al hablar de una responsabilidad real distinta de la personal, es posible concebir que para aquella no es necesario el elemento subjetivo del delito. Sin embargo, la finalidad del legislador fue diferente. A través de ella, lo que se pretende es introducir una base a diferentes formas de sanciones tributarias.

A la sanción en el campo penal común, se la mira como una técnica de control social de la que dispone el Estado para impedir la violación de normas jurídicas que permiten preservar el orden social. Es por tal, que la prisión, entendida como la privación de la libertad personal por un período de tiempo determinado, se la considera como la forma más adecuada de sanción.

Ahora bien, en el derecho penal tributario, conociendo que los delitos afectan bienes supraindividuales que repercuten en los ingresos del Estado, el legislador optó por la prisión como forma excepcional de sanción, pues si el sujeto infractor, en provecho personal, priva al Estado de un derecho de índo-

80. Miguel Ángel García Domínguez, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal*, pp. 318-319.

le económico que afecta en tanto a la sociedad, la mejor forma de reparar el perjuicio causado es a través de la privación de parte del patrimonio del sujeto infractor.

En tal sentido, junto a la prisión, encontramos la multa, el decomiso, la cancelación de matrículas y patentes, la clausura del establecimiento comercial y la suspensión o cancelación de cargos a funcionarios. Esto, debido a que el Estado, al estar consciente de su impotencia en cuanto a la fiscalización y determinación de la evasión fiscal, y reconociendo a la multa como sanción idónea, impone la prisión, como forma última e incluso accesoria, para ocultar indirectamente su problema administrativo en lo relacionado a la ausencia de personal capacitado y técnicas efectivas de fiscalización y control aduanero.⁸¹

Así, la prisión solamente es aplicable a los delitos aduaneros y a algunos casos de defraudación. Los contemplados en el numeral 6, incisos 1, 7, 8, 9 y 11, del Código Tributario, y la defraudación cometida por funcionarios públicos. Así lo establecen los artículos 356 y 383 del Código Tributario, en relación con el art. 84 de la Ley Orgánica de Aduanas.

Incluso en caso de condena por primera vez, se instituye la posibilidad de dejar en suspenso la pena de prisión, siempre y cuando la conducta del infractor, la naturaleza del delito y las circunstancias que lo han rodeado, no señalen a la personalidad del agente como peligrosa para la sociedad.

Si la responsabilidad personal, se traduce en que la sanción aplicable afecta directamente a la persona del infractor, todas las instituciones elaboradas por la teoría general de delito (acción, culpabilidad, imputabilidad) sea cual fuere su orientación (acción causal o finalista) tienen aplicación estricta para que surja la responsabilidad personal.

Como la diferencia entre responsabilidad real y personal, solo se encuentra en el tipo de sanción aplicable, no en su naturaleza penal,⁸² en principio, todas los institutos de la dogmática penal analizados, serían también indispensables para la existencia de la responsabilidad real.

81. La multa se la entiende como la sanción de carácter pecuniario a favor del Estado que obliga al infractor al pago de una determinada cantidad de dinero sin perjuicio del cobro de la obligación debida. Teniendo en cuenta el interés económico del fisco, ésta vendría a ser la más adecuada y frecuente de las sanciones en el área fiscal.

82. Indiferente de la sanción aplicable, sea de tipo real o personal, constituye elemento que conforman los delitos tributarios –art. 342 Código Tributario– la culpa y el dolo. Por tanto, entiendo que las multas, poseen una naturaleza penal, que tienden a privar parte del patrimonio del sujeto infractor. «Las multas fiscales se diferencian de las sanciones puramente compensatorias porque constituyen un plus con respecto al restablecimiento de la situación anterior. No solo privan al autor del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino que también lo privan de algo suplementario con el fin represivo de castigarlo». Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, p. 334.

Sin embargo, su aplicación no es estricta. Sus excepciones son la responsabilidad de las personas jurídicas, la responsabilidad indirecta por el acto de los subordinados y la transmisión de las multas, a pesar de la muerte del infractor.

La doctrina de la responsabilidad subjetiva, conforme lo analiza García Belsunce,⁸³ adhiere el principio de la culpabilidad como presupuesto del delito. Únicamente el ser humano, al poseer conciencia y voluntad, puede ser objeto de sanción penal –prisión y multas– en vista de la culpabilidad. *Nullum poena sine culpa*. En tal sentido, esta teoría ha sido consagrada considerando al hombre como una persona física. Por tanto, la responsabilidad subjetiva impone además, el carácter personal y directo de la sanción, respecto del sujeto activo de la infracción.

Responsabilidad por el acto de los subordinados

En materia fiscal, constituye una excepción al principio de personalización de la pena vigente en el derecho penal común, el régimen mediante el cual, personas son responsables por los hechos de terceros.

De acuerdo al art. 347 del Código Tributario, las personas naturales o jurídicas responden solidariamente por las sanciones pecuniarias impuestas a sus representantes, directivos, gerentes o mandatarios. Hasta los propietarios de las compañías son responsables por dichas sanciones, siempre y cuando las infracciones se hubieren cometido en ejercicio de sus *cargos*. Incluso los empleadores (personas naturales o jurídicas) responderán por las sanciones pecuniarias impuestas a sus empleados o dependientes bajo igual supuesto.

Autores como E. A. Russo,⁸⁴ consideran necesario tal excepción, en vista del principio: *nadie puede obtener beneficios económicos ilícitamente*. En tal sentido, si personas se enriquecen indebidamente por las in-conductas de sus representantes, directivos o empleados, deben también responder patrimonialmente por las acciones de terceros, asumiendo solidariamente la pena pecuniaria impuesta a los mismos. Se debe considerar, como autor de la infracción no-solo a quien viola efectivamente la ley, sino también a quien obtiene un beneficio material de la infracción.

Así las cosas, es necesario que el delito tributario, se traduzca en beneficio económico para los representados o empleadores, pues de lo contrario, el fundamento de la impersonalización de la pena se desvirtuaría.

Entre los diferentes autores estudiados, no se encuentra más que una referencia descriptiva de esta salvedad a la personalización de la pena. Por

83. Ver Horacio García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*, pp. 202-210.

84. Ver L. N. Gurfinkel de Wendy y E. A. Russo, *Ilícitos Tributarios*, pp. 345-348.

tanto, el criterio de justificación esgrimido por Russo, debería configurarse para su existencia. De lo contrario, no existirá más justificativo que la naturaleza propia del derecho tributario que impone tales excepciones.

Transmisión de las multas

El art. 365 del Código Tributario señala que las acciones contra el autor, cómplice o encubridor de la infracción tributaria, se extinguen con su muerte, pero subsiste para determinar las sanciones pecuniarias respecto de las personas naturales o jurídicas.

En el derecho penal común, es principio consagrado, que fallecido el imputado o el condenado, el proceso se clausura y las penas se extinguen.

Código Penal.

Art. 96. La muerte del reo, ocurrida antes de la condena, extingue la acción penal.

Art. 97. Toda pena es personal y se extingue con la muerte del penado.

Sin embargo, en materia penal tributaria, el criterio es distinto. En el delito fiscal, la acción penal subsiste para determinar exclusivamente penas pecuniarias respecto de las personas naturales o jurídicas, para las que trabajaba o representaba el agente del delito, y las penas que le son impuestas o le fueron impuestas, pueden ser transmitidas a sus herederos, siempre que las infracciones se relacionen con negocios o actividades o bienes que le fueron propios al causante.

Como lo analiza Héctor Villegas,⁸⁵ esto debido a que la pena pecuniaria hace nacer un crédito a favor del Estado, que correlativamente significa una disminución en el patrimonio del fallecido, debiendo los herederos recibir disminuido dicho patrimonio al heredarlo.

La doctrina, se ha mostrado renuente a aceptar conjuntamente tal salvedad, sin embargo, este fue el criterio predominante en las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, y por tanto, nuestra legislación la adoptó aun en contradicción a los principios del derecho penal común.

85. Ver Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, pp. 335-336.

Responsabilidad penal de las personas jurídicas

Conforme lo analiza Ramón Rodríguez Vindas,⁸⁶ las concepciones tradicionales de la dogmática penal, impiden bajo cualquier argumento, una posible responsabilidad penal de las personas jurídicas. Sencillamente porque las personas jurídicas, no cuentan con conciencia y voluntad como fundamentos del acto, de la culpabilidad y de la imposición de una pena.

Únicamente, la persona individualmente considerada dispone de capacidad jurídica para generar actos relevantes penalmente. Solo la conciencia –representación mental del acto– y la voluntad –dirigir la conducta hacia determinado resultado prohibido– permiten que el acto sea reprochable jurídicamente sobre la base de la noción de culpabilidad. Es por tanto, que las personas jurídicas no disponen de capacidad de acto relevante, por cuanto no cuentan con conciencia ni voluntad.

Sin embargo, fue el derecho penal anglosajón, el que planteó la posibilidad de sancionar penalmente a las personas jurídicas. Surgió la necesidad de penar a los verdaderos mentalizadores, quienes escudados en la organización de las entidades, diluían responsabilidades.

Así, argumentos como análisis criminológicos –los que señalaban un alto porcentaje de delitos en la impunidad por ser realizados a través de personas jurídicas– llevan a estos países junto a otros como Holanda, Francia e incluso Brasil, a sancionar penalmente a las personas jurídicas.

En el campo de ciertos delitos, la extensión de la imputabilidad penal a las personas jurídicas, resulta necesaria para proteger debidamente a la sociedad. Es el caso de los delitos vinculados con el lavado de dinero proveniente del enriquecimiento ilícito, de los delitos financieros que afectan a los pequeños ahorradores, de los de perjuicio común que puede causar grave perjuicio a la comunidad, de los delitos que amenacen el ambiente o causen daños en él, de los delitos cometidos contra los consumidores, etc. En la economía dominada por los grandes capitales, las acciones sociales, gravemente desviadas no pueden siempre analizarse a partir del agente individual. De otro lado, la realización de hechos punibles en el seno de las empresas (delincuencia económica y ecológica), puede en muchos casos responder a políticas no explícitas que se desarrollan a través de períodos largos de tiempo y, además, a esquemas de acción que abarcan de manera más o menos intensa a empleados que no sólo constantemente se renuevan, sino que apenas controlan procesos aislados de la compañía que, no obstante todo esto, se encuentra globalmente incurso en una

86. Luis Ramón Rodríguez Vindas, *Responsabilidad Penal de Empresas, ¿Societas Delinquere Potest?*, Medellín, Biblioteca Jurídica Dike, 2002, pp. 405-406.

actividad contraria a las normas penales y resulta ser beneficiaria real de sus resultados.⁸⁷

En nuestra legislación, la Constitución Política del Estado vigente desde el año de 1998, en algunas de sus normas (art. 87 y 92) abre la posibilidad de sancionar penalmente a las personas jurídicas. Es por tal, que profesores como Ernesto Albán Gómez⁸⁸ se preguntan: ¿Es factible tal posición en el ordenamiento jurídico ecuatoriano?

De las diferentes opiniones doctrinarias, es posible resumir que para intentar explicar la responsabilidad penal de las personas jurídicas, se han elaborado dos caminos.

1. La reelaboración de los conceptos tradicionales de la teoría general del delito, en el sentido, que abarque a la persona jurídica bajo un argumento jurídico-social y no sobre la base de la conciencia y voluntad.
2. La elaboración de una dogmática específica para la persona jurídica como actor de delitos.

En materia fiscal, la responsabilidad penal de las personas jurídicas es⁸⁹ un hecho.

Sobre la base de todos los argumentos indicados al momento de analizar la responsabilidad objetiva, subjetiva, real y personal, es mi opinión, que el Código Tributario, expresamente permite tal aseveración. Expedido el 23 diciembre de 1975, no se acogió a la posibilidad constitucional vigente desde 1998, ni a mi parecer cobijó uno de los dos argumentos para explicar la misma. Nuestros legisladores, se limitaron a copiar en este punto el Modelo Latinoamericano, y señalaron que por la especificidad del derecho tributario, sus normas penales, deben incluir como sujetos activos, personas jurídicas.

87. David Baigún, *La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. Ensayo de un nuevo Modelo Teórico*, Buenos Aires, Depalma, 2000, p. 286.

88. Ernesto Albán Gómez, notas de clase, curso de Derecho Penal Económico, dictado en la maestría en Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2002.

89. Tal afirmación la planteo únicamente en sentido crítico, pues la reforma introducida al art. 383 del Código Tributario mediante la ley 99-24, Registro Oficial Suplemento 181, del 30 de abril de 1999, impide actualmente su defensa práctica. El legislador ecuatoriano, consciente de mi afirmación y conocedor de la realidad y consecuencias que trajo su vigencia, consideró indispensable reformar tal artículo y la responsabilidad dispuesta, limitándose a afirmar: «La responsabilidad por este delito recaerá en las personas que presenten la declaración por cuenta propia o en representación de terceros o de sociedades y en las personas que dolosamente hayan participado en la infracción. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad por falta de declaración recae en su representante legal, si se establece que su conducta ha sido dolosa».

En el derecho penal tributario se admite que las personas jurídicas sean punibles y pasibles de multas fiscales. Se piensa que los fines de las leyes tributarias quedarían totalmente frustradas si en las transgresiones cometidas por los órganos de la persona ideal, la sanción no pudiera llegar a la persona colectiva, limitándose a los bienes personales de sus representantes: ello significaría excluir al verdadero sujeto del deber administrativo violado.

Por ello, la doctrina tributaria se inclina en general por la responsabilidad de las personas colectivas en materia de sanciones pecuniarias, reconociéndose que desde el momento que las personas jurídicas tienen autonomía y capacidad como sujetos de obligaciones tributarias, indudablemente debe reconocérseles capacidad tributaria penal, aun en los casos de entidades que no reúnan los caracteres de personalidad jurídica según el derecho privado.⁹⁰

Es evidente que tal extensión, significa sacrificar todo lo conocido sobre los fundamentos del derecho penal. Tal política, representa abandonar todo lo escrito sobre teoría general del delito, la que construida sobre la base de la voluntad, llevo al dogma *societas delinquere non potest*.

Incluso, la personalización de la pena abarca además de personas naturales y sociedades, a entes aún sin personería jurídica, como herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.

Por tanto, en lo tributario la responsabilidad tiene connotaciones particulares con respecto al derecho penal común, debido a que se incluye a las personas jurídicas y las comunidades económicas sin personería jurídica, como responsables de los delitos tributarios.

Esto resulta peligroso, pues al aceptar la legislación ecuatoriana, «varios principios actualmente en crisis en materia penal tributaria como son: la imputación de infracciones a personas jurídicas, a órganos de la administración (...), elimina una base común a la infracción tributaria, estableciendo una diferencia que no existe; consecuencia de ello se da la aceptación de la responsabilidad, en la comisión de un acto que incumpla obligaciones, deberes formales o violente normas reglamentarias y secundarias de obligatoriedad general».⁹¹

Código Tributario.

Art. 347. Responsabilidad por infracciones. La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios

90. Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, p. 335.

91. Jorge Zavala Egas, *Ensayos Jurídicos*, p. 172.

responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o de su nombre.

Así mismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personería jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.

CAPÍTULO II

Circunstancias

1. CONCEPTO

Luego del estudio de la naturaleza y estructura del delito tributario, corresponde analizar las circunstancias que le rodean, cuyo conocimiento resulta indispensable para un completo entendimiento y aplicación de las normas que lo regulan y tipifican.

La expresión *circunstancia* encuentra su raíz etimológica en las expresiones latinas *circum* y *stare*, círculo y estar, que conjuntamente implican, estar cerca de, alrededor de, al contorno de *El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*,¹ define a la circunstancia en el derecho penal como la peculiaridad de realización u omisión que agrava, atenúa o exime con respecto a la penalidad.

Siguiendo las enseñanzas del derecho penal –las cuales son perfectamente aplicables en materia tributaria debido a la naturaleza del delito fiscal– se entiende por circunstancias, aquellas situaciones que rodean el tipo sin constituir elementos del mismo. Éstas, no conforman la estructura de la descripción que implica la tipicidad. Se presentan independientemente del tipo penal; por tanto, se diferencian de los elementos esenciales para la existencia del delito, en que mientras la ausencia de uno de ellos provoca que un hecho no sea punible, la falta de aquellas no influye sobre la existencia misma del delito.

El tipo penal tiene existencia independiente de que las circunstancias se presenten o no, pues ellas tienen carácter eventual (*accidentalia delicti*) y no esencial (*essentialia delicti*).

Circunstancia es todo lo que modifica un hecho o un concepto sin alterar su esencia.²

1. Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, tomo IV, Buenos Aires, Heliasta, 1993, 9a. ed., p. 257.
2. Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, Santa Fe de Bogotá, Temis, 1997, 3a. ed., p. 636.

Si la ley penal, y por tanto la amenaza de la pena que contiene aquella, esta dirigida a la colectividad³ y no individuos específicos; y sí el derecho penal al tipificar determinada conducta amenaza ciertamente a la sociedad sin entrar a considerar la individualidad del reo, es a los jueces penales a quienes les corresponde analizar la misma. La ley penal no puede establecer para un mismo delito diferentes sanciones diferenciado la personalidad del actor, pues «ni siquiera uno conoce su propia constitución (*personalidad*), y mucho menos sabe si es un corregible o un incorregible, un delincuente de ocasión o un delincuente nato».⁴

La finalidad de las circunstancias en del derecho penal, su desarrollo teórico surge por la desconfianza en la actividad judicial al aplicar la ley.⁵

Ergo, si el mecanismo señalado por la ciencia penal, impone que para establecer una sanción, en primer lugar se analizará por parte del legislador el bien jurídico tutelado –para a través del derecho penal fijar la pena según la categoría social del mismo– seguido por el análisis judicial que concretará la pena según la forma de conducta y personalidad del delincuente, todo lo analizado sobre las circunstancias como mecanismo de atenuar o agravar la pena, no tendría cabida o razón de ser. Empero, debido a que en la práctica tal sistema genera imprecisión y desconfianza en cuanto a la actuación de los magistrados, se la ha concebido como un auxiliar para la graduación de las penas.

El establecimiento de circunstancias (agravantes, atenuantes) como criterio para la graduación de las sanciones, facilita enormemente la cuantificación de las penas, debido a que en materia penal tributaria, los magistrados cuentan con alto margen en su dosimetría, entre los máximos y mínimos establecidos por la ley. No obstante, existen quienes⁶ consideran perjudicial tal

3. Empleo tal expresión, pues independiente de la clasificación doctrinara de los delitos en razón del sujeto activo, mi intención es señalar que la ley penal se dirige a todos los individuos independientemente que determinados delitos solamente puedan ser cometidos por ciertas personas, en cuyo caso la ley penal se dirige a todos los de su clase. En los delitos por lo general, el sujeto activo puede ser cualquiera. En contados casos, el tipo exige la concurrencia de varias personas que actúan uniformemente o en forma autónoma pero dentro de una misma relación (delitos plurisujetos). En distintas ocasiones la ley exige determinadas cualidades para que sean sujetos activos, pues el agente además de realizar la acción típica debe cumplir determinadas cualidades (delitos especiales).

4. Luis Jiménez de Asúa, *Lecciones de Derecho Penal*, vol. 7, México D.F., Oxford University Press, Editoriales Incorporados S.A., 2001, p. 299.

5. *Ibidem*, p. 297.

6. En tal sentido se pronuncia Ferrajoli, citado por Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, p. 693.

sistema, pues rompe el principio de equidad, que junto a la previsión por parte de la ley de límites máximos y mínimos de la pena, no solo contradicen el derecho penal mínimo, sino que *humillan* la función del juez, al no permitirle evaluar plenamente la gravedad en el caso concreto, respecto de la gravedad del tipo de delito abstractamente valorado por la ley.

Sin embargo, en el Ecuador, el establecer pautas generales de tasación punitiva, está acorde con los principios legales y constitucionales del derecho penal, a la vez que proporciona seguridad jurídica (art. 23 numerales 3, 26, 27 y art. 24 de la Constitución Política del Estado), evitando que la actuación de los jueces, por libertina, genere innumerables contradicciones al aplicar las sanciones.

Una vez ubicada la pena imponible, debe emprenderse la tarea de graduarla buscando una debida proporción entre el hecho objeto de juzgamiento y consecuencia jurídica; desde luego, para que ello se compadezca con los principios básicos de la organización estatal democrática y de un derecho penal, han de observarse una serie de pautas racionales, posibilitadoras de seguridad jurídica, de tal manera que el condenado no sea sorprendido con tasaciones imprevistas y que esta labor no se convierta en un mero albur o juego de azar.⁷

Este criterio, sostengo, lo acoge el libro cuarto del Código Tributario al señalar en su art. 350, que las penas se graduarán mirando las circunstancias de agravación o atenuación y la cuantía del perjuicio causado por la infracción.

De tal forma, que en el derecho penal tributario se pueden definir a las circunstancias como aquellas situaciones, que sin ser elementos constitutivos del delito tributario, modifican la pena ya sea gravándola o atenuándola. Situadas alrededor de un delito perfecto en su estructura, las circunstancias, provocan una mayor o menor penalidad del mismo, por lo que pueden encontrarse presentes o no, sin que su ausencia influya sobre la existencia misma de la infracción, debido a que no constituyen un elemento esencial para la determinación de la infracción, sino solo un hecho que la agrava o atenúa.

La presencia de una circunstancia transforma al delito simple en «delito circunstanciado», habiendo por tanto, una relación de género a especie entre uno y otro, razón por la cual, en el *delito circunstanciado*, deben existir todos los elementos del delito simple, siendo la circunstancia solamente un «plus»,⁸ que viene a modificar la pena a imponerse.

7. Fernando Velásquez, *ibidem*, p. 691.

8. Francesco Antolisei, citado por Alejandro Ramírez Córdova, *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*, p. 242.

En tal forma, adhiriendo mi criterio a la opinión mayoritaria presentada por Fernando Velásquez,⁹ considero que no constituyen circunstancias, aquellos agregados del tipo básico que le son constitutivas o modificadores. Por tanto, si bien en el derecho penal, existen algunas situaciones a las cuales se las puede confundir como circunstancias, la ley al no considerarlas como tales, en mérito del concepto de circunstancia, deben ser tomadas como elementos constitutivos del tipo. Por ejemplo, el art. 450 del Código Penal, define al asesinato como el homicidio que se cometa con alguna de las circunstancias tales como precio, inundación, veneno, por la noche, etc. Tales situaciones no deben ni pueden ser consideradas circunstancias, pues su finalidad es diferenciar un tipo de delito de otro y no variar la pena.

En tal razón, un mismo hecho puede ser considerado por la ley penal como elemento constitutivo o como circunstancia de un delito.¹⁰ «Para establecer si se trata de uno u otro, es preciso atender la función que se le atribuye y no su naturaleza intrínseca. Cuando el hecho sirve para distinguir un delito de otro es elemento constitutivo, por el contrario, cuando lo agrava o atenua, suponiendo una variación de la pena es una circunstancia.»¹¹

En materia penal fiscal, el Código Tributario establece que constituye defraudación agravada la cometida por uno o más funcionarios públicos que por razón de su cargo, intervengan o deban intervenir en la determinación de la obligación tributaria. Por su parte, la Ley Orgánica de Aduanas, en su art. 85, señala que se considera delito agravado el cometido por empleado o funcionario aduanero.

En ambos casos, si bien la técnica empleada por el legislador, fue señalar en artículos diferentes la defraudación y el delito aduanero agravado, el hecho de ser cometidas en coautoría¹² con un funcionario público, no implica

9. Ver Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, capítulo XVII.

10. Tal criterio lo acoge la Corte Suprema de Justicia del Ecuador, al casar la sentencia (juicio número 340-94) y señalar expresamente que en el asesinato son «circunstancias constitutivas de la infracción, entre otras: la alevosía, el obrar sobreseguro, el emplear veneno (...), circunstancias todas que concurren en el caso que se juzga, pero que por ser precisamente constitutivas de la infracción acusada, posibilitan la reducción de la pena, en virtud de que existan dos o más circunstancias atenuantes y ninguna agravante no constitutiva de la infracción...». Ramiro Gudiño Cadena, *Jurisprudencia y Precedentes Jurisprudenciales en Materias Penal, Fiscal, Laboral*, Machala, Librería Jurídica Lelys, 2002, pp. 96-98.

11. Jorge Zavala Egas, *Ensayos Jurídicos*, p. 145.

12. De acuerdo al art. 42 del Código Penal son responsables de las infracciones los autores cómplices y encubridores. Entendiendo a los primeros como los que han perpetrado la infracción sea de una manera directa o inmediata mediante consejo o valiéndose u obligando a otras personas, o coadyuvando a la ejecución de un modo principal, serán cómplices los que indirectamente y secundariamente cooperen a la ejecución del acto punible por medios de actos anteriores o simultáneos. Y serán encubridores los que conociendo la actitud delictuosa de los infractores, actúan después de la comisión del delito, escondiendo a los delinquentes, ocul-

que constituya un tipo diferente, pues intuyo, el fin pretendido fue establecer expresamente que en tales casos, la pena aplicable será la máxima señalada para la defraudación y el delito aduanero. Su fundamento implica, que el funcionario público al cometer una infracción aprovechándose de su función –dentro de la esfera de su competencia– incumple dolosamente o culposamente la *sagrada* función recaudadora confiada a ellos por el fisco. En consecuencia, lo que se pretende es salvaguardar el correcto desempeño de los deberes y funciones atribuidos a los funcionarios en razón de su cargo¹³ y no señalar tipos autónomos.

2. CLASES

En materia penal, las clasificaciones generadas respecto de las circunstancias, han variado de acuerdo al pensamiento de cada autor e incluso responden a determinados momentos históricos. A continuación, detallaremos aquellas, que por su frecuente referencia doctrinaria, se las puede considerar de mayor importancia.

tando los instrumentos del delito, etc. Si bien todas estas personas son responsables de los delitos –por la diferencia entre autoría y participación– no todos pueden ser considerados como autores del delito, pues en el primer caso la participación es principal y en el segundo es accesoria. Así, serán autores solamente quienes realizan personalmente el delito, o sirviéndose de otra persona, o bajo la figura de la coautoría al realizarse el delito por varias personas que colaboren consciente y voluntariamente. Al señalar el Código Tributario y la Ley Orgánica de Aduanas como actores de defraudación agravada, los empleados públicos cómplices, y para delito aduanero agravado, los funcionarios públicos cómplices y encubridores, el legislador ecuatoriano rompió todo lo escrito en el derecho penal común sobre autoría y participación. La complicidad implica contribución a la realización del delito con actos anteriores o simultáneos que no pueden en ningún caso ser considerado como autoría, ya que el cómplice no decide el sí y el cómo de la realización del hecho, sino solo favorece o facilita que se lo realice. Es por tal razón, que la pena aplicable, conforme lo señalan los artículos 47 y 48 del Código Penal y 353 del Código Tributario no es la misma para autores, cómplices y encubridores.

Sobre la base de lo mencionado, sostengo que en los artículos 380 y 384 del Código Tributario y 85 de la Ley Orgánica de Aduanas, por la sola razón de la especificidad del bien jurídico tutelado, el legislador señaló en materia penal tributaria como autores a funcionarios públicos cómplices y encubridores, aún destrozando la teoría general del delito (art. 47 y 48 Código Penal) y contradiciendo normas legales del propio cuerpo normativo (art. 353 Código Tributario).

13. Por tal motivo, solamente serán acreedores al máximo de la pena en virtud de defraudación o delito aduanero agravado, los funcionarios públicos (coautores, cómplices, encubridores), pues para los contribuyentes coautores no son aplicables las figuras agravadas.

Siguiendo las enseñanzas de Fernando Velásquez,¹⁴ Jiménez de Asúa,¹⁵ Francisco Muñoz Conde¹⁶ y Francisco Pérez Borja,¹⁷ tenemos:

- Por su efecto. Estas se clasifican en agravantes, atenuantes y eximentes. Son circunstancias agravantes, aquellas que modifican en más, las penas previstas para los delitos. Es decir, la presencia de aquellas, implican un aumento de la pena al límite máximo preestablecido.

Las circunstancias atenuantes, son contrarias a las agravantes, debido a que suponen una disminución en la penalidad por el delito cometido, valoradas dentro de los límites legales y de apreciación discrecional de los juzgadores.

A las circunstancias eximentes, se las puede definir como las «particularidades de la acción»¹⁸ o de omisión que imprimen la no-penalidad de agente del delito.

1. Por su origen. Se dividen en personales y reales.

Las circunstancias personales, determinan un aumento o disminución de la sanción, en razón de determinadas cualidades o condiciones del reo.

Existen circunstancias reales, cuando éstas implican un aumento o disminución de la pena, en virtud que provocan una mayor o menor gravedad del hecho, o como se sostiene, cuando implican una variación en los aspectos de modo, es decir, del proceder en el acto.

2. Por el ámbito en que operan.

Estas pueden ser específicas, si son aplicables a determinados tipos o especies de éstos; y generales, si se aplican a todas las figuras consagradas en la ley.

3. Por el momento histórico.

Atendiendo a la época de construcción dogmática propia de la época contemporánea, pueden dividirse en referidas al tipo de injusto, esto es, las que forman parte del tipo penal, a la culpabilidad o atinentes al juicio de exigibilidad, y las propias de la punibilidad, o sea, las vinculadas con la tarea de imposición de la pena.¹⁹

14. Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, capítulos XIV y XVI.

15. Luis Jiménez de Asúa, *Lecciones de Derecho Penal*, vol. 7, capítulos 37 y 38.

16. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*.

17. Francisco Pérez Borja, *Apuntes para el estudio del Código Penal*, tomo 3, Quito, Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Central, 1927.

18. Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, tomo V, Buenos Aires, He- liasta, 1993, 9a. ed., p. 307.

19. Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, p. 637.

La presente clasificación –en virtud del concepto de circunstancia planteado– no es aplicable, pues solo aquellas situaciones referidas con la punibilidad, las entiendo como circunstancias modificadoras de la pena. Sin embargo, es prudente traer a colación la presente clasificación, para comprender su transformación en la historia y el punto de evolución actual.

El sistema penal tributario ecuatoriano, al regular en el Código Tributario las circunstancias modificadoras de la pena, acogió un criterio de clasificación, que abarca al unísono algunas de las clasificaciones planteadas.

Al dividirse a las circunstancias en agravantes, atenuantes y eximentes²⁰ (artículos 344, 345, 346 del Código Tributario) indudablemente nuestra legislación, considera el efecto de ellas para agruparlas, sin embargo dentro de éstas, algunas son de carácter real y otras personal. Esto debido, a que las pautas de clasificación, no son excluyentes sino más bien complementarias. Las primeras atañen a sus efectos y las segundas a su origen. Empero, concluyendo estimo, que el primer criterio de organización fue el adoptado por el legislador ecuatoriano.

Incluso, en virtud de que los artículos 344, 345 y 346 del Código Tributario, mantienen perfecta aplicación para la defraudación y delito aduanero, las circunstancias señaladas, son de carácter general respecto del delito tributario; pero específicas, si consideramos que éstas no se aplican en el derecho penal común, aun cuando muchas de ellas, son auténticas copias de las contempladas en los artículos 29 y 30 del Código Penal.

Países andinos

Bolivia

El Código Tributario, cuerpo legal aplicable de acuerdo a la naturaleza dada al delito tributario en Bolivia, no comparte el criterio de clasificación del modelo ecuatoriano. Las circunstancias señaladas, se las establece específicas para cada tipo de delito. Por ejemplo, los artículos 89 y 105 señalan para el contrabando determinadas circunstancias, en cambio, el art. 98, solamente contempla una circunstancia modificadora de la pena para el delito de defraudación. A diferencia, para el tipo instigación pública a no pagar impuestos, no se prevé circunstancia alguna.

En tal sentido, el Código Tributario boliviano incorpora un razonamiento diferente de clasificación, agrupando las circunstancias de acuerdo al

20. En el presente título, solo se analizará lo referente a las circunstancias atenuantes y agravantes, pues las eximentes, por la especial regulación que presentan, serán tratadas en título aparte.

ámbito de aplicación; en específicas para la defraudación diferentes de las del contrabando.

Código Tributario de Bolivia.

Artículo 89. Las sanciones establecidas por este Código para el contrabando y el incumplimiento de los deberes formales, excepto la falta de presentación de declaraciones juradas, se graduaran tomando en cuenta las siguientes circunstancias atenuantes o agravantes:

1. La reincidencia y la reiteración.
2. La condición de funcionario o empleado publico que tenga el imputado.
3. El grado de cultura del infractor y el conocimiento que tuvo o debió tener de la norma legal infringida.
4. La importancia del perjuicio fiscal y las características del delito o de la contravención.
5. La conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos.
6. El dolo o la culpa.
7. La incapacidad relativa.
8. La presentación espontánea para la regulación del crédito tributario. No se refuta espontánea la presentación motivada.
9. Las demás circunstancias que resulten de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, aunque no estén previstas expresamente por la Ley.

Artículo 98. Comete delito de defraudación el que, mediante simulación, ocultación, maniobras o cualquier otra forma de engaño, induce a error al fisco, del que resulte para si o un tercero, un pago de menos del tributo a expensas del derecho fiscal a su percepción.

Es agravante especial la circunstancia de que la defraudación se cometa con la complicidad del funcionario que por razón de su cargo, intervenga o deba intervenir en los hechos constitutivos de este delito.

Artículo 105. Constituyen agravantes en el delito de contrabando:

1. Cuando intervienen tres o más personas.
2. Cuando hubiere intimidación, amenaza, exhibición de armas, violencia en las personas o fuerza física en las cosas.
3. Cuando medie violación de sellos, documentos, precintos u otros medios de seguridad utilizados por el fisco.
4. Cuando se falsifiquen sellos, timbres, marcas o documentos públicos.
5. Cuando colabore un funcionario o empleado publico que, por razón de su cargo, intervino o debió intervenir en el hecho o cuando para la comisión del delito se utilizare indebidamente franquicias diplomáticas u oficiales.
6. Cuando se trate de contrabando de armas, municiones, explosivos y afines; alcaloides, narcóticos, o sustancias y elementos de cualquier índole, cuyo caso se hubiera declarado atentatorio contra la seguridad del Estado o la salud pública, exceptuándose es este caso las sustancias peligrosas o controladas regidas por la Ley de Régimen de la Coca y Sustancias Controladas.
7. Si mediare, cohecho, soborno o tentativa de consumación de estos delitos.

8. Si se sustituyo placas, series y/o números de vehículos automotores de origen importado.
9. La reincidencia y la reiteración.

Venezuela

En la legislación venezolana, en la sección cuarta del Código Tributario en su artículo 85, se divide a las circunstancias en agravantes y atenuantes. El criterio de clasificación, coincide en todo aspecto con el ecuatoriano, pues no solo mira el efecto de las mismas para diferenciarlas, sino además, les da el carácter general para todos los delitos tributarios.

Código Tributario Venezuela.

Art. 85. Son circunstancias agravantes:

1. La reincidencia y la reiteración.
2. La condición de funcionario o empleado público.
3. La gravedad del perjuicio fiscal.
4. La gravedad de la infracción.
5. La resistencia o reticencia del infractor para esclarecer los hechos.

Son atenuantes.

1. El estado mental del infractor que no excluya totalmente su responsabilidad.
2. No haber tenido la intención de causar el hecho imputado de tanta gravedad.
3. La presentación o declaración espontánea para regularizar el crédito tributario. No se reputará espontánea la presentación o declaración, motivada por una fiscalización por los organismos competentes.
4. No haber cometido el indiciado ninguna violación de normas tributarias durante los tres años anteriores a aquél en que se cometió la infracción.
5. Las demás atenuantes que resultaren de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, a juicio de los juzgadores.

En el proceso se apreciará el grado de la culpa, para agravar o atenuar la pena, e igualmente y a los mismos efectos, el grado de cultura del infractor.

Colombia

En razón de la naturaleza penal dada al delito tributario, siguiendo lo analizado por los colombianos Salustiano Rintha Martínez y Fernando Velásquez, las circunstancias modificadoras de la pena aplicables serán las establecidas en los artículos 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 270, 317, 324, 345 y 350 del Código Penal de Colombia.

El criterio de clasificación mira al efecto de las circunstancias. Se las divide en atenuantes y de incremento, compartiendo en tal sentido, lo regula-

do por el legislador ecuatoriano, más aún cuando constituyen formas de graduación de la pena.

Perú

El Código Penal del Perú, adopta como criterio de clasificación el efecto de las circunstancias respecto de las penas. Así, tanto las disposiciones generales (art. 1 al art. 10), como el libro primero (art. 11 al art. 105), separa a las circunstancias en agravantes y atenuantes, regulando a la incapacidad absoluta como forma de imputabilidad y la fuerza irresistible como causa de ausencia de acción.

3. CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES

Las circunstancias agravantes en el sistema penal tributario ecuatoriano, se encuentran establecidas en el art. 344 del Código Tributario, e implican un aumento en la posibilidad de que la pena preestablecida alcance su límite máximo, por razón del móvil que origina la acción, los medios empleados para cometer la infracción, el lugar y tiempo en que se cometió el delito, el peligro derivado del mismo, la reincidencia, y las cualidades personales del agente en su relación con el Estado.

En cuanto a los conceptos que contemplan cada una de ellas, referente a su interpretación y definición, por motivo de la naturaleza del delito tributario, se rigen en todo lo aplicable, de acuerdo a lo establecido en el ordenamiento penal común.

- El numeral primero principia indicando que se agravará la pena cuando la infracción se cometa por precio, recompensa o promesa. Esta descripción implica, que el pretexto, el móvil que impulsa la acción del actor, le generan una mayor gravedad al acto; por lo que el derecho penal tributario, le inviste de mayor protección –pena– en razón de la plus valoración negativa dada por la comunidad a tal conducta.

Respecto de la astucia, el disfraz, el ocultamiento o el engaño, se les entiende como medios empleados en la realización del hecho que suponen una «actividad creativa»²¹ por parte del agente, que impide al agraviado (administración tributaria) percibir su intención.

21. Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, p. 718.

Al constituir el sujeto activo autoridad,²² y al aprovecharse de su condición para cometer el delito, se requiere que el hecho ocurra por el ejercicio del cargo desempeñado «existiendo una verdadera relación de causalidad entre la comisión del delito y el cumplimiento de las obligaciones legales por parte del sujeto investido de la calidad susodicha, lo cual excluye la existencia de la agravante cuando el comportamiento criminoso se desencadena en razón de una actividad ilegal del servidor público».²³

- En el numeral segundo, se menciona el aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción (...), para ejecutar el delito. Tal redacción coincide plenamente con la circunstancia consagrada en el numeral dos del art. 30 del Código Penal, las cuales suponen fundamentalmente, aprovecharse de momentos de confusión para cometer la infracción.

Así las cosas, estos eventos de desgracia (incendio, naufragio...) justifican el incremento en la tasación de la pena «en razón que los comportamientos realizados en tales situaciones encierran mayor amenaza o lesión para los bienes jurídicos»,²⁴ además de constituir formas de lograr seguridad para el infractor.

- El aprovecharse de armas, pandillas, gente armada o de personas que aseguren la impunidad, compartiendo el criterio de Francisco Pérez Borja,²⁵ implica un actuar con cierta alevosía —a traición, sobre seguro— pues se procura desaparezca el riesgo que pudiera sobrevenir al delincuente al cometer la infracción. Esta situación se traduce en disponer de circunstancias de modo, que provoquen mejores condiciones de eficacia y seguridad para el agente.

- Al realizar la infracción tomando falsamente títulos, insignias, o el nombre de autoridad o con orden falsa, el agente al ejecutar el hecho actúa fraudulentamente debido a su intención de causar indefensión en la administración. En tal sentido, se muestra una realidad distinta que impide o dificulta el ejercicio de las facultades de la administración tributaria.

22. De acuerdo a opiniones doctrinarias (Edmundo Bodero, Francisco Pérez Borja) al término autoridad en razón de la intención del legislador se le debe entender como funcionario público.

23. Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, p. 715.

24. *Ibidem*, p. 720.

25. Ver Francisco Pérez Borja, *Apuntes para el estudio del Código Penal*, tomo 3, p. 326.

- Al buscarse la noche u otro medio que impida el conocimiento o control de las autoridades tributarias se procura evitar el control fiscal, previendo el tiempo, lugar o medios idóneos en su consumación.

El sujeto activo, reflexiona sobre el hecho y pone en práctica los medios planeados, que agravan la pena, por la vinculación entre los preparativos para asegurar la consumación y el momento del hecho. El legislador entiende que quien procura asegurar su actividad en la fase de preparación y la traduce,²⁶ es merecedor de una mayor sanción.

- Por último, la reincidencia implica que un individuo después de haber sido condenado por otros delitos, se reitera en su conducta delictiva. Se la entiende como una circunstancia agravante, pues el delincuente, con la repetición denota una mayor peligrosidad.

Doctrinariamente²⁷ a la reincidencia se la ha dividido en verdadera, falsa, general y especial.

La primera se aplica cuando habiendo cumplido ya condena, se comete otra infracción. A diferencia, en la falsa, el delincuente comete nueva infracción sin haber cumplido sanción. Entendemos como reincidencia general aquella que no exige que el delito posterior sea similar al anterior; en cambio en la especial, el imputado comete una nueva infracción de la misma índole.

Sobre tales clasificaciones, se ha discutido abiertamente, pues algunos las han criticado, manifestando por ejemplo, que si el delincuente ya cumplió su pena y repite en su actuar delictivo, él no debe pagar por la ineficiencia en la rehabilitación por parte del sistema penitenciario de un país. O que solamente, la reincidencia especial denota una mayor peligrosidad, puesto que supone un *hábito* en el delito, que no sucede con la general.

No obstante, se considera²⁸ como criterio predominante en la ciencia penal, el tomar a la reincidencia como tal, indiferente de sus clasificaciones. Así, bajo cualquier clase que se presente, es motivo para agravar la pena, por el interés general de defender a la sociedad.

La ley penal sustantiva del Ecuador, contempla la reincidencia de tipo verdadero (art. 80 del Código Penal), falso (art. 30 numeral 5 Código Penal), y de tipo especial –agrupados los delitos no en cuanto a su naturaleza, sino a las penas señaladas para éstos–.

26. De lo contrario toda conducta dolosa sería circunstancia agravante. Toda persona que actúa dolosamente, con antelación organiza la manera de ejecutarla. Por lo que, solamente es agravante, el realizar la infracción utilizando los medios preparados.

27. Francisco Pérez Borja, *Apuntes para el estudio del Código Penal*, tomo 3, pp. 329-335.

28. Ver *ibidem*.

En materia tributaria, el Modelo de Código Tributario para América Latina²⁹ indica que existirá reincidencia cuando se produzca una nueva infracción del mismo tipo por parte del sancionado que hubiere sido confirmada por sentencia ejecutoriada o resolución firme; y existirá reiteración cuando se produzca una nueva infracción del mismo tipo, pero sin que hubiese sentencia ejecutoriada o resolución firme. Es evidente que la diferenciación entre la reiteración y la reincidencia que contempla el Modelo latinoamericano, acude a una nueva forma de clasificación sobre la base de la existencia de sentencia ejecutoriada o resolución firme. Nuestro Código Tributario, desechó tal diferenciación, pues entiende, que el principio constitucional de inocencia contenido en el art. 24 numeral 7 de la Carta Magna, impide su aplicación.

Así las cosas, a la reincidencia en materia penal tributaria, se la limitó en el tiempo, y a la de tipo especial por el tipo de delito, coincidiendo –esta parte– con los motivos expuestos en el Modelo latinoamericano, el que se relata en los siguientes términos: «En materia de reincidencia, el artículo dispone que la nueva infracción debe ser del mismo tipo de la primitiva, pues tratándose de circunstancias computables para graduar la sanción, será contrario a la equidad...».³⁰

En tal sentido, debido a la imposibilidad de interpretación extensiva en el campo penal, y estrictamente a la letra de la ley, solo el cometer una infracción igual³¹ a la pesquisada, constituirá circunstancia agravante.

Además, se la limita en el tiempo a cinco años anteriores desde la ejecutoria de la sentencia o la firmeza de la resolución.³² Dicho período se torna inconveniente, pues considerando las restricciones a la reincidencia como circunstancia agravante, es oportuno un período indefinido –conforme al Código Penal común– en motivo que quien comete un igual delito no obstante haber sido ya condenado, demuestra indudablemente en la necedad, su mayor peligrosidad.³³

Sobre todo lo analizado, es sencillo concluir, que si bien la mayoría de las mentadas circunstancias agravantes son aplicables al delito aduanero, no

29. Ver José Andrés Octavio Cordero, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Colección de Textos Legislativos, No. 17, p. 200.

30. *Ibidem*, pp. 201-202.

31. Igual: de la misma naturaleza, cantidad, calidad. Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, tomo IV, 1993, 9a. ed., p. 184.

32. Pues el numeral seis del art. 344 del Código Tributario, consagra que la misma persona hubiere sido sancionada por igual infracción.

33. En este sentido me alinee con la posición del venezolano José Octavio Cordero, quien señala inconveniente el plazo de cinco años, aunque arguye diferente criterio, debido a que la legislación de su país, acoge la diferenciación entre reiteración y reincidencia. José Andrés Octavio Cordero, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Colección de Textos Legislativos, No. 17, pp. 199-204.

poseen uso práctico en el delito de defraudación. Constituyendo el mismo todo acto de simulación, ocultación o engaño que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por el que se deja de pagar un tributo, es muy difícil que ésta pueda ser cometida por precio, en incendio, naufragio, con armas, en pandilla, o por la noche.

Así, siguiendo el ejemplo del resto de legislaciones de los países andinos, considero pertinente incorporar circunstancias relacionadas con la gravedad del perjuicio fiscal, o la resistencia o reticencia del infractor para esclarecer los hechos, o incluso, el grado de cultura del infractor así como el conocimiento que tuvo o debió tener de la norma legal infringida.

Por otra parte, un aspecto importante es el señalado en el art. 352 del Código Tributario, el que advierte, que en caso de concurrir la tentativa de la infracción con circunstancias agravantes, se deberá sancionar al infractor como si el delito se hubiere consumado.

En la teoría general del acto delictivo, respecto de las fases de consumación del delito se analiza lo relacionado con la tentativa, señalando que la misma, se presenta cuando el agente inicia la ejecución del delito «directamente por hechos exteriores y no practica todos los actos de ejecución que debieran producir el delito, por causa o accidente que no sea su propio y voluntario desistimiento».³⁴

Es decir, se detiene la acción, y el resultado consumativo no se produce pero por causas independientes de la voluntad del agente. Es por tal, que el infractor es sancionado, aunque solamente con la mitad de la pena³⁵ que correspondería al delito consumado.

El Código Tributario, al señalar que las circunstancias agravantes en caso de tentativa, ocasionan la obligación de imponer la pena al infractor como si el delito se hubiera consumado, muestra la intención del legislador ecuatoriano, de otorgar, a través del derecho penal tributario, la mayor protección posible al *bien jurídico* que se tutela.

No se trata de señalar que las circunstancias agravantes pasan a ser constitutivas de la infracción –pues el delito en virtud de la tentativa nunca se consumó– sino que simplemente obligan al juzgador, a imponer la pena que le correspondería al delito por la mayor gravedad de realizar actos idóneos conducentes de modo inequívoco a la consumación del delito, en compañía de circunstancias agravantes de la infracción.

En fin, para todas las formas de circunstancias, el marco legal para su aplicación y cómputo se lo encuentra en el segundo inciso del art. 350 del Código Tributario bajo un criterio tripartito. Cuando coexisten solo circunstan-

34. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, p. 182.

35. Ver los códigos Penal y Tributario del Ecuador.

cias agravantes, se aplicará el máximo de la pena. Cuando rodean al delito únicamente circunstancias eximentes el mínimo; y en el evento de concurrir circunstancias agravantes y atenuantes se impondrá una pena intermedia.

Código Tributario.

Art. 344. Circunstancias agravantes. Son circunstancias agravantes:

1. Ejecutar la infracción por precio, recompensa o promesa, empleando la astucia, el disfraz, el ocultamiento o engaño o perpetrando el acto prevaliéndose el autor de su condición de autoridad.
2. Aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción;
3. Cometer la infracción sirviéndose de armas, en pandilla, o con auxilio de gente armada o de personas que aseguren la impunidad;
4. Realizar la infracción tomando falsamente el título, las insignias o el nombre de autoridad, o mediante orden falsa de ésta;
5. Ejecutar el hecho punible buscando de propósito la noche o utilizando vías no abiertas al tránsito público o cualquier otra forma que impida el conocimiento o control de las autoridades tributarias respectivas; y,
6. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.

4. CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES

Estas son contrarias a las agravantes, debido a que suponen una disminución en la penalidad por el delito cometido; valoradas dentro de los límites legales y de la apreciación discrecional de los juzgadores.

Al igual que en las circunstancias agravantes, los conceptos que trae cada una de ellas, se rigen en cuanto a su definición e interpretación, por lo vigente en el ámbito penal común. En tal sentido, siguiendo las enseñanzas de José Andrés Octavio Cordero,³⁶ Francisco Pérez Borja,³⁷ Jiménez de Asúa,³⁸ Fernando Velásquez,³⁹ Francisco Muñoz Conde⁴⁰ y Edmundo Boderó,⁴¹ tenemos:

36. José Andrés Octavio Cordero, *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Colección de Textos Legislativos, No 17, pp. 205-220.

37. Francisco Pérez Borja, *Apuntes para el estudio del Código Penal*, tomo 3, pp. 270-310.

38. Luis Jiménez de Asúa, *Lecciones de Derecho Penal*, vol. 7, capítulo 25.

39. Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, pp. 690-720.

40. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, pp. 180-200.

41. Edmundo Boderó, *Derecho Penal Básico*, pp. 75-77.

- *Desistir voluntariamente de la infracción ya comenzada.*

El desistimiento voluntario del delito, produce que el legislador ecuatoriano, por razones del arrepentimiento espontáneo, otorgue al agente cierta indulgencia en la pena.

Sin embargo, la redacción establece la necesidad de desistir de la infracción que ya ha principiado, con lo cual se obliga para conformar la circunstancia, que el delito se realice. Es tarea judicial, diferenciar entre aquellas formas de defraudación o delito aduanero, que admiten pluralidad de acciones y unidad de delito. Me refiero a lo que se conoce como delito continuado, el cual consiste «en dos o más acciones homogéneas, realizadas en distinto tiempo pero análogas entre si que infringen la misma norma jurídica».⁴² De acuerdo a la redacción legal, únicamente en el llamado delito continuado⁴³ cabe la posibilidad de tal circunstancia, pues, si el delito es realizado a través de una sola acción, no existe la atenuante. Solo si un mismo delito es cometido en diferentes momentos y mediante la realización de distintas acciones perfectamente separables unas de otras, es factible hablar del desistir de una infracción ya comenzada.

- *Haberse procurado reparar el mal que se causó o impedir las consecuencias perjudiciales de la infracción.*

Reparar el daño implica un resarcimiento del agente al ofendido, por motivo de la comisión del delito. Al reparo se lo clasifica bajo dos formas. La primera de tipo patrimonial, respecto del menoscabo económico que sufrió el ofendido; y la de tipo moral, que implica una indemnización monetaria, por el sufrimiento de índole síquica y ante la sociedad padecido por el perjudicado.

Debido a que el delito tributario ofende un orden económico general y lo protegido es el patrimonio del Estado, reparar el daño o impedir las consecuencias perjudiciales implica una devolución de los tributos no pagados o una parte de ellos más sus respectivos intereses. Si la acción penalmente sancionada, es limitarse a recibir los beneficios de la gestión estatal y no contribuir dolosa o culposamente, de acuerdo a su capacidad contributiva, tal proceder significa una disminución de la gravedad del acto.

Al impedir las consecuencias de la infracción o reparar el mal causado, el actor luego de realizado el delito procura impedir o mitigar las secuelas

42. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, p. 225.

43. El delito continuado se caracteriza porque cada una de las acciones que lo constituyen, representan ya de por sí un delito consumado, pero todas ellas se valoran juntas como un solo delito. Realmente el delito continuado es una ficción jurídica que trae como objetivo el beneficiar al reo, al excluir sus acciones objetivas de las reglas del concurso real. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, p. 246.

del mismo. En tal sentido, dicho actuar debe ser libre y voluntario –fruto de su propio remordimiento– dirigido a reparar, mitigar o impedir el daño al sujeto pasivo, tratando que las cosas vuelvan al estado anterior.

Con tal proceder, el autor demuestra a la sociedad cierta moralidad –a pesar de su in-conducta–, que le merece en la pena, cierta indulgencia por parte de la ley.

- *Delinquir por temor o violencia superables.*

Al igual que en el art. 29 numeral cuarto del Código Penal, el obrar bajo este tipo de coacción, supone una circunstancia atenuante de la pena y no una causa de exclusión de la culpabilidad. Se entiende que dicha coacción moral (temor o violencia), aunque afecta la posibilidad de decisión del agente, la voluntad existe, pues pudo ser resistida por el mismo. Así, pudiendo hacer frente al *mal* al que estuvo expuesto, el hecho es ilícito y reprobado por el ordenamiento jurídico aunque la penalidad disminuye.

Empero sostengo, que al juzgador le corresponderá señalar sobre la base de las condiciones de la coacción, de quien la sufre (edad, sexo, constitución, cultura) y de quien actúa materialmente sobre el agente, sí el sujeto tenía la capacidad de decidir por sí mismo, es decir, si la coacción fue resistible o superable para establecer en cada caso particular, la presencia de dicha circunstancia o de una causa de inculpabilidad.

- *Presentarse voluntariamente a la administración tributaria.*

Una vez producido el hecho, el autor se presenta voluntaria, espontánea y libremente ante autoridades de la administración tributaria.⁴⁴ La conducta del delincuente demuestra un respeto a la administración de justicia, pues pudiendo eludirla u ocultarse, el agente prefiere asumir su responsabilidad. Es por tal, que la ley acoge tal proceder y lo señala como atenuante, para no aplicar con toda rigurosidad la sanción penal.

Al no establecerse nada en cuanto al momento último para la presentación, en mérito del art. 394 del Código Tributario, ésta debe darse antes de dictado el auto de llamamiento a juicio, pues en caso contrario, por orden del juez, se deberá suspender dicha etapa hasta la comparecencia del acusado, con lo cual, toda presentación deja de ser voluntaria, espontánea o libre.

44. Siguiendo estrictamente la letra de la ley, solamente el presentarse ante funcionarios de la administración tributaria, debería ser considerado como circunstancia atenuante. Sin embargo, considerando la última parte del art. 4 del Código Penal, debe ser tomada como circunstancia atenuante el presentarse ante la *justicia* término más general que abarca además a los funcionarios de la administración de justicia (juez fiscal, Tribunal Fiscal, conjuces, Corte Suprema), tal como reza el art. 29 numeral 5 del Código Penal.

- *Ejemplar conducta del infractor o de amplia colaboración.*

La conducta del responsable anterior o posterior al hecho, es considerada atenuante de la infracción, puesto que no es igual para la ley imponer una sanción a quien ha mantenido antecedentes personales honorables, de quien ha vivido en contradicción con sus normas.

Diferentes autores, señalan peligrosa tal situación, por la infinita posibilidad de interpretaciones entre una conducta buena y mala, que ocasionan se deteriore a las circunstancias como auxiliares objetivas en la cuantificación de las sanciones.

Esta circunstancia puede servir de pretexto para juzgar el carácter «bueno» o no del actuar humano, convirtiéndose en un juicio sobre la «mala conducta» del agente, cayendo en consideraciones peligosistas.⁴⁵

Por tanto, es criterio de una de las Salas de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador (juicio número 229 del 96), a través de fallo de casación expedido en fecha 18 de agosto de 1998, que tal circunstancia atenuante en materia penal se configura sobre la base de los antecedentes penales del acusado.

En materia penal tributaria –pese a cambiar su redacción respecto de la circunstancia señalada en el numeral siete del art. 29 del Código Penal– debe acogerse tal criterio, para no caer en posiciones subjetivas, que contrarias a su fin, generen mayor imprecisión y desconfianza en cuanto a la actuación de los magistrados.

A la amplia colaboración en las fases de determinación, fiscalización o investigación de la capacidad contributiva, se la debe entender al momento en que la administración tributaria ejerce la facultad determinadora en cuanto a la existencia del hecho generador, la base imponible, cuantía del tributo y verificación de declaraciones, más no en la fase de juzgamiento de la conducta. La redacción es clara, se refiere al ejercicio de la facultad determinadora para establecer la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y no para investigar la conducta dolosa o culposa del agente.

- *Rusticidad del infractor.*

Implica ignorancia del culpable dado su ninguna cultura, instrucción o manifiesta ineducación que le impide darse cuenta de sus actos o de sus consecuencias. Dicha rusticidad no solamente puede ser considerada atenuante sino incluso en algunos casos puede afirmarse que no existe responsabilidad,⁴⁶

45. Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, p. 703.

46. Francisco Pérez Borja utiliza la frase «no existe infracción». Empero, entendiendo que el conocimiento de la antijuridicidad es una condición para la existencia de la culpabilidad, juz-

puesto que hay inteligencias tan desprovistas de desarrollo que apenas pueden darse cuenta de los resultados de sus actos. Es decir, que por existir error de prohibición, no existe culpabilidad en el autor.

Entendiendo que error es la «discordancia entre la conciencia del agente y la realidad»,⁴⁷ el error se clasifica en error de tipo y de prohibición.

El error de tipo consiste en el desconocimiento de realizar el aspecto objetivo del tipo, es decir, respeto de los hechos constitutivos de la tipicidad de la infracción. El agente conociendo la antijuridicidad de una determinada conducta, considera que no realiza todos los hechos constitutivos de la tipicidad.⁴⁸

El error de prohibición es aquel que recae sobre la potencial comprensión de la antijuridicidad de la conducta. Se lo ha dividido en vencible o invencible, directo o indirecto. El error es vencible cuando es posible exigir al agente que lo supere, a diferencia del invencible donde el autor no puede comprender la antijuridicidad del injusto. En el de tipo directo, el autor desconoce la norma prohibida relativa al hecho y considera lícita su actuación, en cambio en el de tipo indirecto, el error recae sobre una causa de justificación del hecho.

Considerando que la naturaleza del derecho tributario impone la necesidad de estudios expertos para su comprensión, si el infractor, por su falta de instrucción, educación o cultura, demuestra absoluta ignorancia, es evidente la posibilidad de hablar o de un error de tipo o de un error de prohibición de tipo invencible y directo que implica la inculpabilidad del infractor. Sin embargo, como lo afirma Ernesto Albán Gómez,⁴⁹ nuestra ley penal común o el Código Tributario no contienen normas relativas al error, que permitan aplicar los criterios doctrinarios expuestos.

En tal sentido, conociendo que incluso la absoluta ignorancia en cuanto a la antijuridicidad o al tipo, constituye una circunstancia atenuante de la pena, es necesario en materia tributaria, examinar el juicio de exigibilidad en cada caso concreto para reconocerla y aplicarla inclusive cuando no exista falta total de cultura, educación o instrucción y si completa ignorancia en cuanto a los mandatos y prohibiciones que impone el régimen tributario.

go más adecuado utilizar la expresión «no existe responsabilidad». Francisco Pérez Borja, *Apuntes para el estudio del Código Penal*, tomo 3.

47. Zaffaroni, citado por Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, p. 414.

48. La persona supone que está suministrando un medicamento cuando en realidad es veneno; la persona considera que un bien es suyo cuando en realidad es ajeno; el administrador de una compañía conoce que la inclusión de costos o deducciones inexistentes constituye defraudación, pero desconoce que la devolución de dineros a los socios contra la cuenta patrimonial aportes socios capitalizaciones futuras no constituye un gasto deducible de los ingresos anuales para determinar el impuesto a la renta de la empresa.

49. Ernesto Albán Gómez, notas de clase, curso de Derecho Penal Económico, dictado en la maestría en Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2002.

- *Confesión espontánea.*

Dicha institución de origen anglosajón, pretende fortalecer la justicia invitando a los acusados a sincerarse ante la autoridad, y de tal manera colaborar voluntariamente al aportar la verdad de los hechos.

En virtud de la reforma al art. 394 del Código Tributario, en principio, solamente la confesión espontánea ante el funcionario judicial que conoce el hecho –no ante la autoridad administrativa– se la entendería como circunstancia atenuante, sin embargo, esto constituye no solo desconocer el vigente⁵⁰ art. 400 del Código Tributario que consagra a las autoridades administrativas designadas por el director general del Servicio de Rentas Internas competentes para conocer en la esfera fiscal el delito tributario, sino el principio penal generalmente aceptado (*pro-reo*), que manda en caso de duda, dar a toda interpretación de la ley penal el sentido más favorable al acusado.

Código Tributario.

Art. 345. Circunstancias atenuantes. Son circunstancias atenuantes:

1. Haber desistido voluntariamente de cometer la infracción ya comenzada;
2. Haber procurado el infractor reparar el mal que causó o impedir las consecuencias perjudiciales provenientes de la infracción, con espontaneidad y celo;
3. Haber delinquir por temor o violencia superables;
4. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma;
5. Ejemplar conducta del infractor, anterior y posterior al hecho que se le imputa; o conducta de amplia colaboración durante la determinación, fiscalización o investigación de su capacidad contributiva;
6. Rusticidad del infractor, de tal naturaleza, que revele claramente que cometió la infracción por ignorancia o error en cuanto al hecho que constituye la infracción y;
7. Confesión espontánea, cuando es verdadera.

Independientemente de las consideraciones teóricas, todos los aspectos expuestos, deben contribuir con el fin último de la teoría sobre las circunstancias, la cual implica un auxiliar en la dosimetría de los jueces. En tal sentido, todo lo analizado debe procurar impedir que la personalidad de los juzgadores se traduzca en la pena, aún sobre las circunstancias que rodean al delito.

50. A pesar de quienes sostienen que existe una derogación tácita del mentado artículo debido a la reforma a través de la ley 99-24 del art. 394 del Código Tributario, en virtud del art. 2 del Código Tributario lo considero vigente, para establecer la confesión ante autoridad administrativa como circunstancia atenuante aun cuando en la fase judicial se niegue la responsabilidad en el delito.

Lo importante es contribuir con criterios racionales y objetivos a la cuantificación de la pena, aplicándola medítadamente a cada caso particular.

De lo que se trata es de cambiar de mentalidad y asumir la tarea de la cuantificación penal con criterios racionales, velando por el fortalecimiento de la seguridad jurídica, verdadero norte y guía de un Estado de Derecho social y democrático. El legislador debe asumir su responsabilidad en esta obra dotando al administrador de justicia de herramientas idóneas.⁵¹

5. CIRCUNSTANCIAS EXIMENTES

Al analizar el concepto de delito fiscal, señalamos la posición ecléctica del legislador ecuatoriano en cuanto a la naturaleza del ilícito tributario, que permite para delitos hablar de un derecho penal tributario; y para faltas reglamentarias y contravenciones de un derecho tributario penal.

Al delito, lo conceptuamos como aquella acción típica, antijurídica, dolosa o culposa que castigadas con sanción penal, implica violentar una obligación tributaria principal. Acogiendo la teoría general del delito, junto a la tipicidad, a la antijuridicidad y a la culpabilidad, señalamos la punibilidad o la penalidad como característica⁵² del delito tributario, diferente de las anteriores, a través de la cual el orden jurídico asocia la conducta con una pena.

51. Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, p. 698.

52. Muchos penalistas (Beling, Rodríguez Muñoz), consideran la penalidad como una consecuencia y no como un requisito. Sin embargo, las objeciones que se han hecho para demostrar que la penalidad, o sea la amenaza de pena, no es una característica del delito, no tienen poder de convicción. El sostener precisamente que el delito acarrea esta consecuencia, es lo que le separa de las demás acciones antijurídicas. El quebrantamiento doloso de un contrato civil es una acción injusta y culpable. Si el derecho positivo asocia una sanción penal a esa conducta antijurídica el delito surge, en caso contrario no. Esto es precisamente lo que separa el delito penal, de lo injusto en general. Las consecuencias de lo injusto culpable pueden ser indemnizaciones civiles o penas. En este último caso surge el delito, no obstante que pueden ir juntas en casos concretos. A menudo son secuelas de lo injusto, tanto la responsabilidad penal, que se concreta en la pena, como la responsabilidad civil, que asume la forma de reparaciones o indemnizaciones. Por ende, la punibilidad es carácter específico del delito. En tal sentido, jamás la punibilidad es una consecuencia del delito. *Es un elemento conceptual del mismo el estar penado por las leyes penales*. Luis Jiménez de Asúa, *Lecciones de Derecho Penal*, vol. 7, capítulos 35, 36 y 37. Código Penal del Ecuador.

Art. 1. Leyes penales son todas las que contienen algún precepto sancionado con la amenaza de una pena.

Art. 10. Son infracciones los actos imputables sancionados por leyes penales y se dividen en delitos y contravenciones según la naturaleza de la pena.

No basta que el derecho penal tipifique determinadas conductas como antijurídicas, es necesario que además indique las sanciones a imponer a quienes las realicen.

En tal sentido, la punibilidad se refiere al momento normativo; «a la abstracta referencia en la ley de la sanción con que se amenaza una conducta». ⁵³ Solo es delito el hecho humano que al describirse en la ley recibe una sanción penal. De lo contrario, todo acto que viola el derecho, que está definido en la ley para producir consecuencias jurídicas, que sea imputable a un sujeto determinado y que se cometa con dolo o culpa, constituiría delito, aun cuando sea un acto típico de naturaleza civil. Por ejemplo en la legislación venezolana, la usura es un acto de índole civil, que a pesar de ser antijurídico, típico, imputable y culpable, por ser un acto de naturaleza civil que produce consecuencias en este orden, no es delito pues no recibe una sanción penal. ⁵⁴

Empero, no deben confundirse dos conceptos diversos: la punibilidad y la aplicación de la pena. «La punibilidad, esto es, que una conducta, en abstracto, este conminada con una pena, es un elemento de la infracción fiscal, es decir, una condición para que se integre esta clase de ilícito; la aplicación de la pena, en cambio, será la mera consecuencia normal de la concreta conducta que constituye la comisión de una infracción fiscal.» ⁵⁵

La punibilidad de las conductas típicas, antijurídicas y culpables es una característica de la infracción fiscal; en cambio, la pena concreta, individualizada en cada caso por el órgano administrativo dentro de los límites que en abstracto señala la ley para cada infracción, es una consecuencia de una concreta conducta. ⁵⁶

En algunos casos el legislador, a pesar de producirse un delito, por razones de utilidad social y por motivos relacionados con la conducta del agente, considera inconveniente establecer una pena. Son las llamadas causas de impunidad o impenabilidad o excusas absolutorias, que conforme afirma Edmundo Boderó, ⁵⁷ dejan incólume todas las propiedades o caracteres del delito, lo que no obsta para excluir la pena. Es decir, que por razones de utilidad pública o debido al comportamiento del agente, la ley penal condona la pena para el delito cometido.

53. Miguel Ángel García Domínguez, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal*, p. 346.

54. Luis Jiménez de Asúa, *Lecciones de Derecho Penal*, vol. 7, capítulo 36.

55. *Ibidem*, p. 284.

56. Miguel Ángel García Domínguez, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal*, p. 347.

57. Ver Edmundo Boderó, *Derecho Penal Básico*, pp. 283-285.

La esencia de las excusas absolutorias, reside en que no se suprime la conducta, ni la tipicidad, ni la antijuridicidad, ni la imputabilidad, ni la culpabilidad, ni tampoco la punibilidad. Las excusas absolutorias, constituyen un perdón de la ley, en relación con una conducta que reúne todas las características de la infracción fiscal, se perdona por la ley la pena que le correspondería, en atención a un acto posterior a la conducta que configuró la infracción fiscal. Las excusas absolutorias no son casos de ausencia de punibilidad, sino únicamente casos de ausencia de imposición de penas a ciertas conductas concretas.⁵⁸

Es por tal, en virtud del concepto de circunstancia planteado, que equiparo a la denominación *circunstancias eximentes de la penalidad* utilizada por el legislador ecuatoriano, con la denominación *excusas absolutorias*⁵⁹ de la pena empleado por la doctrina penal y penal tributaria. Si las excusas absolutorias dejan incólume los caracteres del delito ocasionando solamente el efecto de condonar la deuda; y si las circunstancias en el derecho penal y penal tributario, se definen como la peculiaridad de realización u omisión que agrava, atenúa o exime con respecto a la penalidad –pues sin ser elementos constitutivos del delito tributario, modifican la pena ya sea gravándola, atenuándola o eliminándola– son excusas absolutorias o causas de impunidad las particularidades de la acción o de omisión que imprimen la no-penalidad del agente del delito.

Sobre lo analizado, las circunstancias contenidas en el art. 346 del Código Tributario, más que formas eximentes de la penalidad o causas de impunidad, constituyen en la dogmática penal, *situaciones en las cuales no existe acción penalmente relevante o formas de exclusión de la capacidad de culpabilidad*.

Fernando Pérez Royo,⁶⁰ quien comenta la legislación española, fundamenta mi posición. Analizando el art. 77.4 de la Ley General Tributaria, indi-

58. Miguel Ángel García Domínguez, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal*, p. 348.

59. De acuerdo al escritor ecuatoriano Edmundo Boderó, *Derecho Penal Básico*, son excusas absolutorias en la dogmática ecuatoriana, las siguientes:

- Encubrimiento entre parientes, art. 45 Código Penal;
- Ocultamiento de amigos íntimos y benefactores, art. 49 Código Penal;
- Desistimiento de sediciosos sin mando, art. 143 Código Penal;
- Delatores de una conspiración, art. 145 Código Penal;
- Los que sustrajeran correspondencia de parientes, art. 202 Código Penal;
- Pandilleros que se retiran, art. 222 Código Penal;
- Parientes que coadyuvan a la evasión de presos o detenidos, art. 310 inciso segundo Código Penal;
- Ciertos casos de aborto terapéutico, art. 447 Código Penal;
- Homicidio causado por un deportista, art. 462 Código Penal.

60. Ver Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 2001, 11a. ed., pp. 96-97.

ca que las circunstancias allí señaladas (incapacidad absoluta, fuerza mayor, derivar la acción de una decisión colectiva, cumplimiento de las obligaciones con la diligencia necesaria), no constituyen formas de impunidad, pues se trata, en la mayoría de los casos, de lo que los penalistas llaman causas de exclusión de la acción o formas de exclusión de la culpabilidad, y su presencia en el texto legal tal como se manifiesta puede considerarse superflua.

El derecho tributario ecuatoriano, encasilla como circunstancias eximentes de la infracción tributaria, la incapacidad absoluta del agente, o cuando la acción u omisión son resultado de fuerza mayor o de temor o violencia insuperable ejercidos por otras personas.

Incapacidad absoluta

A la imputabilidad, se la definió como el conjunto de facultades físicas y síquicas necesarias, que debe poseer el autor de un hecho típico y antijurídico, para poder ser motivado en sus actos por los mandatos normativos.

En tal sentido, para que exista responsabilidad en el sujeto infractor, la doctrina señala la necesidad de la imputabilidad del agente, pues quien carece de esta capacidad, bien por no tener la madurez suficiente, o bien por sufrir graves alteraciones síquicas, no puede ser declarado culpable, y por consiguiente, no puede ser considerado responsable penalmente de sus actos, aun cuando éstos sean típicos y antijurídicos.

Es por tal, que la imputabilidad del ser humano es la regla general, siendo la inimputabilidad la excepción; ésta se limita únicamente a aquellas personas que carecen de mente sana y madura (menores de edad, sordomudo que no ha obrado con conciencia ni voluntad, embriaguez derivada del caso fortuito o fuerza mayor, enfermo mental).

Al hablar de un derecho penal tributario y al constituir la imputabilidad el presupuesto de la culpabilidad, las causas de inimputabilidad establecidas en el Código Penal, son igualmente aplicables para el delito tributario, pues aquélla constituye el fundamento general de la culpabilidad, en cuanto se requiere que la acción sea referida a un sujeto capaz de entender y de querer. Ergo, al presentarse sobre el agente, no puede emitirse ningún juicio de responsabilidad penal, ya que no es apto para comprender ni cumplir las exigencias normativas.

El art. 1490 del Código Civil diferencia tres tipos de incapacidades: absoluta, relativa y especial. Son incapaces absolutos: los dementes, los impúberes y los sordomudos que no pueden darse a entender por escrito. Son incapaces relativos: los menores adultos, los que se hallen en interdicción de administrar sus bienes y las personas jurídicas. Incapaces especiales, son aque-

llas personas comprendidas en prohibiciones que la ley ha señalado para realizar determinados actos.

En el campo penal, las formas de exclusión de la capacidad de culpabilidad se hallan señaladas en los artículos 34, 37, 39 y 40 del Código Penal. Edmundo Bodero⁶¹ sostiene que además a lo largo de la parte especial del Código Penal, se encuentran dispersas otras formas de inimputabilidad; que sin embargo considero, se las puede agrupar bajo el género enfermedad mental.

Sobre las formas de imputabilidad en la ciencia penal y en la legislación ecuatoriana, son muchos los estudios realizados y criterios expuestos, pues su importancia es trascendental para la justicia y la defensa penal. Constituyendo objetivo del presente trabajo, demostrar la errada terminología del legislador en cuanto a su agrupación en materia penal tributaria como circunstancias eximentes de la penalidad, no repetiré los análisis ya elaborados. Su sola referencia, basta para entenderlos con relación a la finalidad planteada.

- *Estado mental, que imposibilita el entender o el querer.*

A la enajenación mental se la entiende como el estado general y persistente de las funciones psíquicas, cuyo estado patológico es ignorado o mal entendido por el enfermo y que le impide la adaptación lógica y activa de las normas del medio, sin provecho para sí mismo a para la sociedad.⁶²

El art. 34 del Código Penal, señala que no existe responsabilidad en quien al momento en que realizó la acción u omisión estaba por enfermedad, en tal estado mental, que se hallaba imposibilitado de entender o de querer.

El estudio de las enfermedades mentales, es materia indudable de profesionales de la medicina y ciencias como la siquiatria que las analizan bajo sus parámetros y terminología propia. Así, bajo los términos enfermedad o estado mental, es posible agrupar una interminable discusión en torno a las clasificaciones de dichos trastornos o cuadros clínicos. Empero, consciente del cuadro mental como un fenómeno médico, es criterio generalizado que a la ciencia penal, le corresponde enfocarse sobre los efectos que en la conducta humana produce determinado padecimiento siquiátrico.

Conociendo las diversas formas de desorden mental que abarca nuestra ley,⁶³ y coincidiendo con el profundo análisis que presenta Edmundo Bo-

61. Ver Edmundo Bodero, *Derecho Penal Básico*.

62. *Ibidem*, p. 168.

63. Como desórdenes mentales tenemos: Enfermedad Mental Sicosis. Sicopatías. Neurosis. Demencia Locura. Esquizofrenias: catatónicas, hebreñica, paranoide, simple. Maniaco depre-

dero,⁶⁴ considero fundamental, el conocer que aquellas privan de la libertad de querer al agente,⁶⁵ impidiendo que el sujeto activo acomode su conducta al ordenamiento jurídico.

- *Embriaguez derivada de caso fortuito o fuerza mayor.*

A la embriaguez se la define como la producida turbación de las facultades al ingerir licor. Por lo general se presenta de forma voluntaria. La persona se coloca en tal estado bajo su propio deseo. Esto ha ocasionado, que el carácter atribuido a la misma en relación con el delito varíe de acuerdo a las diversas formas que se presenta. Cuando el sujeto voluntariamente se encuentra bajo sus efectos, ésta ni excluye ni atenúa ni agrava la pena. Cuando es premeditada o habitual, es una circunstancia agravante. Y cuando se deriva de caso fortuito y fuerza mayor constituye causa de inimputabilidad.

Respecto de los períodos de la embriaguez, acogiendo el análisis de Edmundo Boderó,⁶⁶ fundamentalmente se distinguen tres. Embriaguez eufórica, que denota una intensidad de 0,90 por mil en la sangre, no produce alteración en la conciencia. La embriaguez colérica o estado de delirio, que bajo un porcentaje de 0,90 a 2,20 por mil de alcohol en la sangre, ocasiona ya pérdida de la conciencia. Y la ebriedad completa, que va desde 2,20 hasta 3,50 por mil de alcohol en la sangre, donde el sujeto además se encuentra en un estado de inestabilidad emocional que ocasiona su agresividad o represión de acuerdo a su personalidad.

En tal sentido, para configurar la causa de inimputabilidad, se requieren dos condiciones. Que la embriaguez sea fruto de caso fortuito o fuerza mayor, y que prive de voluntad y conciencia al autor al momento de cometer la infracción. Al juzgador le corresponderá analizar, en cada caso concreto, en primer lugar, la voluntariedad de la ebriedad, para luego en caso de ser pertinente examinar el grado de privación de voluntad y conciencia en el agente y así determinar la existencia o no de la inimputabilidad.

Además de la embriaguez como causa, el art. 37 del Código Penal prevé a la intoxicación con sustancias estupefacientes como forma de inimputabilidad, indicando que las reglas bajo las cuales actúa, son las mismas que se aplican para la embriaguez.

siva. Paranoia, epilepsia. Sicosis Adquiridas. Parálisis general. Demencia senil, en Edmundo Boderó, *Derecho Penal Básico*, capítulo XIII.

64. Ver *ibídem*.

65. Entendida como la capacidad para autodeterminarse.

66. Ver *ibídem*, pp. 208-209.

Edmundo Bodero⁶⁷ y Francisco Pérez Borja,⁶⁸ al analizar lo referente a la inimputabilidad, coinciden en que aquellas sustancias naturales o sintéticas, cuya consumición repetida produce: el deseo de continuar consumiéndolas, la dependencia física y la tendencia a aumentar la dosis, se dividen en estupefacientes y sicotrópicas. De acuerdo a la redacción que presenta el Código Penal, solamente los estupefacientes, provocarían la falta de capacidad de culpabilidad, pues a pesar de que sustancias sicotrópicas y estupefacientes son denominadas bajo el genérico sicoactivas –como aquellas que modifican los procesos mentales y emocionales del hombre– en virtud del art. 4 del Código Penal, prevalecería la interpretación literal indicada.

Considerando lo señalado, el juez, basado en las reglas sobre la embriaguez, analizará los efectos de dichas sustancias en el agente como autor del delito.

- *Sordomudo que cometiera el delito sin conciencia ni voluntad.*

Por sordomudo, se entiende aquella persona que por nacimiento, enfermedad o accidente está privado de las facultades sonoras de relación humana, es decir, del oído o pasiva y de la palabra o activa. Sobre dicha forma de inimputabilidad, se han diferenciado dos teorías. La primera (sensualista), que concibe a la sordomudez de tipo congénito como causa *per se* de inimputabilidad, pues privado de los sentidos, el paciente es incapaz de comprender los mandamientos de las normas jurídicas y las prohibiciones de las leyes penales. La segunda, a diferencia, considera espontáneo el sentido de la moral en todo individuo e incluso en sordomudos, por lo que ellos aun de nacimiento, son responsables ante la ley penal.

El legislador ecuatoriano, en materia penal, indudablemente acogió la segunda tesis, al indicar la necesidad que al igual que con el resto de personas, para que se produzca la inimputabilidad en un sordomudo, debe existir ausencia de conciencia y voluntad.

En tal sentido, sea la sordomudez de tipo congénito, por enfermedad o accidental, en cada caso particular, el juez deberá establecer si existe discernimiento, para declarar que el agente dispone o no de capacidad de culpabilidad.

- *Menor de edad.*

Siguiendo los pensamientos de Jiménez de Asúa y Pedro Dorado Montero,⁶⁹ parto de las premisas: *el derecho correccional y protector de los meno-*

67. *Ibidem*, capítulo XIII.

68. Francisco Pérez Borja, *Apuntes para el estudio del Código Penal*, tomo 3.

69. Ver Edmundo Bodero, *Derecho Penal Básico*, pp. 229-231.

res no es ya derecho penal; los menores salieron para siempre del derecho penal, pues con la minoría de edad, se presume la inmadurez psicológica.

Empero, la tesis planteada es fuertemente criticada, pues solo puede sustentarse sobre la base de un criterio de política criminal, puesto que desde una adecuada concepción psicológica,⁷⁰ no encuentra fundamento alguno.

Compartiendo los criterios de Edmundo Bodero y Jorge Zavala Baquerizo,⁷¹ si la falta de capacidad de culpabilidad, implica que una persona no puede comprender la naturaleza de sus actos, ni ajustar su conducta a los mandatos normativos, en el mundo contemporáneo, tal concepción es equivocada para todos los menores de dieciocho años.

En muchas ocasiones un menor de quince años está más capacitado que un mayor de edad para tal comprensión. Y, sobre todo, tratándose de colegiales, es decir, de personas que ya han recibido una instrucción más o menos elevada, dicha supuesta inimputabilidad constituye una ficción de graves consecuencias sociales, pues el menor de 18 años tiene conciencia que si ejecuta un delito cualquiera, no puede ser penalmente sancionado.⁷²

La sociedad ha dado luz verde para que el joven marche por la senda social desafiando reglas, normas o disposiciones sin peligro de ser molestado. La concepción, pues de la ley penal frente a la juventud es errada y debe ser rectificada.⁷³

Consecuencias

Al establecer el derecho tributario ecuatoriano a la incapacidad absoluta del agente como circunstancia eximente de la infracción tributaria, literalmente el legislador manifiesta, que habiéndose producido el delito tributario y pese a que el autor es culpable, solamente por razones de utilidad social

70. Bajo un criterio de política criminal, se indica que pese a resultar un tanto arbitrario, se debe fijar un término de edad para los menores que sean considerados inimputables, pues resultaría muy arriesgado y de difícil aplicación práctica, el dejar esta determinación en manos de peritos. A diferencia, la teoría psicológica, plantea que todo menor es en principio maduro para su edad, y a partir de ello el derecho penal debe darle un tratamiento especial, que no se puede reducirse a afirmar que siempre es inimputable, debiendo en tal sentido, realizar una clasificación de los menores en diversas categorías para tales efectos. Fernando Velásquez, *Derecho Penal. Parte General*, pp. 575-576.

71. Ver Edmundo Bodero, *Derecho Penal Básico*, capítulo XIV.

72. *Ibidem*, pp. 230-231.

73. Jorge Zavala Baquerizo, «La juventud y el sistema penal», en *Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil*, Guayaquil, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, 2002, pp. 56-57.

y por motivos relacionados con la conducta del agente, no es sancionado con pena.

Es decir, el hecho cometido por un incapaz absoluto, es un acto típico, antijurídico, punible y culpable, empero al actor, por las razones expuestas, no se le aplica sanción.

Así, al regular luego de las circunstancias agravantes y atenuantes, en artículo seguido y bajo el título *circunstancias eximentes* a la incapacidad absoluta del agente, sobre la base del sentido de las palabras, y siguiendo estricta hermenéutica jurídica, el art. 346 del Código Tributario, rompe todo lo analizado respecto de la imputabilidad y culpabilidad en materia penal, pues la ley penal tributaria reprocharía al autor incapaz su actuar pese a su imposibilidad de motivarse por la norma jurídica.

Incluso, al estar sujeto el menor de edad al derecho penal tributario, su conducta debiera ser juzgada sobre la base de sus normas y procedimientos, aunque al final, a través de sentencia ejecutoriada, no se le aplique sanción alguna.

¿Qué sucede entonces con las normas penales analizadas? ¿Qué acontece con los principios sobre los que se fundamenta el derecho penal? ¿Qué acontece con las reglas señaladas en el art. 24, en especial la contenida en el numeral 11 de la Constitución Política del Ecuador? ¿Dónde dejamos el art. 2 del Código de la Niñez y Adolescencia?

Indudablemente, en absoluta y plena vigencia.

No es posible olvidarnos del precepto y de las reglas señaladas en el art. 18 del Código Civil, ni las contenidas en el art. 4 del Código Penal, so pretexto de un *desliz* del legislador ecuatoriano, al agrupar bajo el título circunstancias eximentes, a la incapacidad absoluta, aún desvirtuando principios, doctrinaria, jurisprudencial, legal y constitucionalmente aceptados.

Fue absolutamente fútil, cualquier referencia a la incapacidad absoluta en el Código Tributario. Si la naturaleza de las normas que regulan y sancionan el delito tributario, es primera penal y luego tributaria, no existe razón alguna para referirse a ella, ni mucho menos de la manera como se la realizó.

Recapitulando, si el legislador ecuatoriano pretendió introducir excusas absolutorias, debió analizar aquellas que en virtud de su utilidad social y de su aplicación práctica en el ámbito fiscal, ameriten por los motivos expuestos, que el aparato judicial condone la pena al infractor por el delito cometido.

Fernando Pérez Royo, analizando lo manifestado, concluye:

Quando se realicen (las acciones u omisiones) por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. Es evidente que en estos supuestos (actuación de menores o incapaces), lo que falta es el propio sujeto de la acción.

En los procedimientos seguidos con relación a hechos imponibles o presupuestos de hecho imputables a sujetos carentes de capacidad, la administración deberá entenderse con el representante legal, que es quien será responsable de las eventuales infracciones. En los casos marginales en que, pese a todo, aparezca una actuación de un sujeto incapaz, está claro que la misma carecerá de relevancia, al menos a los efectos que nos ocupan.⁷⁴

Fuerza mayor

Al analizar el concepto de acción, quedó sentado que aquella penalmente relevante implica un comportamiento que depende de la conciencia y voluntad humana. Nuevamente sobre lo escrito por Muñoz Conde,⁷⁵ las fases para la realización de la acción son dos. Una interna y una externa. En la primera el autor, en su interior, en su pensamiento, se propone anticipadamente la realización de un fin. Luego en sí mismo, selecciona los medios necesarios, así como prevé los efectos concomitantes tanto de la realización del fin, como de los mecanismos utilizados para alcanzarlos (conciencia). Una vez propuesto el fin, considerado los efectos y seleccionado los medios, el autor procede con su realización en el mundo exterior (voluntad).

En tal sentido, solamente la conciencia junto con la voluntad, permiten la existencia de la acción penalmente relevante.

Es por tal, que la doctrina penal ha contemplado el principio de la inexistencia de acción jurídicamente relevante cuando no existen tales fundamentos, es decir, acción consciente y voluntaria «en el sentido de espontánea y motivada»,⁷⁶ debido a que de su omisión, se genera una forma de acción, que no constituye acto humano, base del concepto de delito.

Conforme lo expone Jiménez de Asúa, el elemento acción dispone de autonomía y personalidad propia dentro de la estructura y caracteres del delito, por tanto, ante su ausencia, no puede hablarse de falta de tipicidad ni como forma de inimputabilidad, pues como el primer elemento del delito, «hacemos de la falta de acción un elemento negativo del crimen con sustantividad propia».⁷⁷

Sobre lo manifestado, la doctrina penal, ha diferenciado tres categorías que incluyen las formas de ausencia de acción.

1. Fuerza irresistible;
2. Movimientos reflejos;
3. Estados de inconsciencia.

74. Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, p. 97.

75. Ver Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, capítulos I, II.

76. Luis Jiménez de Asúa, *Lecciones de Derecho Penal*, vol. 7, p. 142.

77. *Ibidem*, p. 142.

A la primera, se la concibe como un acto de fuerza física, que proviniendo del exterior, ocasiona que el agente se convierta en instrumento en manos del autor mediato. Por movimientos reflejos, se entiende aquellos de carácter instintivo que no dependen de la voluntad (epilepsia), y en el caso de estados de inconciencia, en el agente no existe actividad de las funciones mentales (hipnotismo, delirio profundo causado por la fiebre, desmayos, etc.).

En todas estas formas, existe una circunstancia que anula totalmente la voluntad, por tanto, «no existirá conducta aunque se realice un movimiento corporal que produzca un cambio en el mundo exterior. No obstante se produzca el movimiento corporal o la inacción, no habrá conducta porque éstos no serán la manifestación de la voluntad, no se darán por impulso de la voluntad, no constituirán la exteriorización de la voluntad. El sujeto no se coloca a sí mismo como causa de un resultado».⁷⁸

Debido a la redacción que presenta el art. 346 del Código Tributario, enfocándonos en la primera categoría, entendemos que el acto de fuerza debe presentarse bajo las siguientes características:

- Debe ser absoluto o irresistible. En el sentido que el agente inmediato, esté completamente coaccionado, impedido de cualquier opción, por lo que el hecho generador del ilícito no es fruto de su voluntad sino de una acción puramente física. Francisco Muñoz Conde, diferencia con ejemplos aquella fuerza absoluta de la resistible. «No es lo mismo amarrar fuertemente a una persona a un árbol mientras duerme para impedir que cumpla con su deber, que amenazarle con una pistola. En el primer caso, falta la acción al no poder ni siquiera el sujeto manifestar su voluntad. En el segundo caso la voluntad existe pero está viciada. El primer caso constituye un supuesto de fuerza irresistible que excluye la acción, en el segundo caso, un supuesto que no excluya la acción al no anular totalmente la voluntad.»⁷⁹
- Debe provenir del exterior. Pues se ejerce materialmente sobre el agente por parte de una tercera persona. La actuación del autor inmediato, al no ser más que un instrumento seleccionado por el agente mediato para cometer el delito, es irrelevante en el campo penal.

Es por tal, que la fuerza absoluta e irresistible, se la encuentra en aquellas infracciones de omisión, en las cuales el sujeto tiene el deber de cumplir una norma imperativa respaldada por la ley penal. Así en la práctica, la fuer-

78. Miguel Ángel García Domínguez, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal*, p. 123.

79. Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, p. 17.

za irresistible carece de importancia «salvo rara hipótesis en los delitos de acción, pero es importante en los delitos de omisión».⁸⁰

Ahora, ¿es verdaderamente la fuerza irresistible una forma de circunstancia eximente de la pena?

Recordando que las circunstancias eximentes, dejando incólume todas las propiedades del delito, responden a la voluntad del legislador de excluir la pena por razones de utilidad social y pública, indudablemente, el agente inmediato de la omisión, al no ser más que un instrumento para cometer la infracción, su comportamiento, no debe siquiera ser calificado como una acción penalmente relevante, por tanto no se cumple con el primer elemento del delito, ni mucho menos cabe analizar si ésta es típica, culpable e imputable.

En tal razón, jamás la conducta del agente instrumento del ilícito puede ser calificada como delito, ya que existe una forma negativa que impide constituir la figura de la infracción. Si no existe un perdón de la pena por parte de la ley al agente inmediato, si no hay infracción realizada, y si no existen para la ley razones de utilidad pública, cómo se puede perdonar la pena al actor herramienta de la infracción cuando ni siquiera existe delito cometido por tal.

La ausencia de la conducta constituye uno de los aspectos impeditivos de la formación de la figura de la infracción fiscal, por ser la conducta humana, positiva o negativa, la base indispensable del ilícito fiscal.⁸¹

En realidad, lo que sucede, es que ni siquiera se puede apreciar la comisión de una infracción, al no concurrir los elementos que lo conforman, por lo que lógicamente en ausencia de infracción no procede la imposición de una pena.⁸²

El Código Penal ecuatoriano, en su art. 18 consagra: no hay infracción cuando el acto está ordenado por la ley, o determinado por resolución definitiva de autoridad competente, o cuando el indiciado fue impulsado a cometer una fuerza que no pudo resistir.

El Dr. Edmundo Boderó, en tal sentido arguye: «Son causas de justificación establecidas en el Código Penal ecuatoriano, entre otras, la situación en la cual el actor es impulsado a cometer el delito por fuerza mayor».⁸³

80. *Ibidem.*

81. Miguel Ángel García Domínguez, *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal*, p. 123.

82. Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Lecciones de Cátedra*, Valladolid, Nova, 2001, 2a. ed., p. 375.

83. Ver Edmundo Boderó, *Derecho Penal Básico*, capítulo IV.

A las causas de justificación conforme lo analiza Muñoz Conde,⁸⁴ se las entiende como aquellas situaciones en las cuales por motivos sociales, jurídicos o políticos, la ley permite que un actuar siendo típico no sea antijurídico. Dicha circunstancia convierte al hecho en sí típico, en perfectamente lícito y aprobado por el ordenamiento jurídico.

En mérito que el efecto de dichas causas, implica tanto que al autor no se le pueda imponer sanción alguna –pues no ha realizado un acto ilícito– cuanto que al ser un hecho justificado se exime de la comprobación de la culpabilidad –pues la misma solo puede analizarse una vez comprobada la antijuridicidad– deduzco fue la intención del escritor ecuatoriano, incorporar la fuerza irresistible como eximente de la antijuridicidad. Empero, en mérito de la autonomía y personalidad del concepto de acción dentro de la estructura y caracteres del delito expuesta por Jiménez de Asúa y de mi formación finalista impartida de acuerdo a las enseñanzas del español Muñoz Conde, la entiendo como una forma de ausencia de acción, aun cuando esto únicamente importe en el campo dogmático.

Para finalizar, conforme lo manifestado por Jorge Zavala Egas,⁸⁵ en razón de que la tipificación del delito tributario vuelve poco probable la posibilidad de una defraudación o delito aduanero perpetuado a través de fuerza mayor, y si la fuerza mayor es un criterio reconocido y *aceptado* por la doctrina y legislación nacional en el sentido propuesto, intuyo no existe razón para que el Código Tributario se refiera a ella, y menos bajo el título circunstancia eximente de la pena.

Temor o violencia insuperable

Al temor o la violencia, se las tiene como coacciones de tipo moral cometidos a través de amenazas, que obligan a un hombre a realizar un acto delictivo.

La diferencia con la fuerza no solo está en el carácter moral y no físico de aquella, sino que en el temor o la violencia insuperables, la coacción procura «que aquél sobre el que actúa, decida por sí mismo la puesta en práctica del hacer o no hacer contrario a la norma».⁸⁶

Es por tal, que dicha coacción moral dogmáticamente no constituye un caso de ausencia de la conducta, pues el agente dispone de decisión aun bajo dicho temor, a diferencia de la fuerza donde no concurre voluntad alguna.

84. Ver Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*, pp. 92-101.

85. Ver Jorge Zavala Egas, *Ensayos Jurídicos*, capítulo II.

86. Edmundo Boderó, *Derecho Penal Básico*, p. 76.

Sobre tal razonamiento, si la fuerza irresistible es una forma de ausencia de acción, el temor o miedo insuperable ejercidos sobre una persona, es una forma de inculpabilidad de la misma.

En la fuerza irresistible, nótese que el sujeto en el que recae la fuerza, no tiene capacidad de decisión, pues se convierte en un instrumento, un objeto, una piedra que se lanza. Mientras que en el miedo insuperable, por el contrario, el individuo deja de ser un objeto, puesto que piensa, sufre, calcula, delibera y decide, aunque bajo el acicate del temor.⁸⁷

El Código Penal común, no se refiere expresamente al miedo insuperable, solo consagra en el art. 29 numeral 4, el miedo superable como circunstancia atenuante de la pena. A criterio de Francisco Pérez Borja,⁸⁸ tal forma se encuentra implícita en la fuerza irresistible, no obstante, se le debe otorgar un tratamiento diferente como forma de inculpabilidad.

De lo cual, a pesar de encontrarse regulada implícitamente en el orden penal, se la ha concebido en el campo fiscal, como una circunstancia eximente de la pena, que motiva concluir, se han determinado erróneamente circunstancias en el Código Tributario que no tienen la función de agravar, disminuir o eximir la pena, sino la de eliminar la acción (fuerza) a la culpabilidad (temor).

Así las cosas, insisto en la necesidad fehaciente de una reforma legal, que sobre estricta técnica jurídica, se acomode a los principios fundamentales del derecho penal común y económico.

Código Tributario.

Art. 346. Circunstancias eximentes. Son circunstancias eximentes:

1. a incapacidad absoluta del agente; y,
2. que la acción u omisión sea el resultado de fuerza mayor o de temor o violencia insuperables, ejercidos por otras personas.

Países andinos

Venezuela

En Venezuela, en el art. 78 del Código Tributario, se establece que son responsables personalmente de las infracciones y delitos tributarios los autores, coautores, cómplices y encubridores. Posteriormente, el art. 79 consagra

87. *Ibidem*.

88. Francisco Pérez Borja, *Apuntes para el estudio del Código Penal*, tomo 3.

como circunstancias que eximen de responsabilidad penal tributaria, la minoría de dieciocho años de edad y la incapacidad mental.

Indudablemente el Legislador venezolano, consciente que la responsabilidad en el campo penal fiscal, se la define como la consecuencia del delito tributario que implica la aplicación de una pena –debiendo concurrir todos los caracteres de la infracción para que surja la misma– señala, no como circunstancia eximente de la pena a la incapacidad absoluta, sino como circunstancia eximente de la responsabilidad, en sentido que la falta de capacidad de culpabilidad impide que la responsabilidad surja.

Código Tributario Venezuela.

Art. 78. Son responsables de las infracciones y delitos tributarios los autores, coautores, cómplices y encubridores.

Art. 79. Son circunstancias que eximen de responsabilidad penal tributaria:

- a) El hecho de no haber cumplido 18 años, y la incapacidad mental debidamente comprobada.
- b) El caso fortuito y la fuerza mayor.
- c) El error de hecho y de derecho excusable.
- d) La obediencia legítima y debida.
- e) Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicables a las infracciones tributarias.

Respecto de la fuerza absoluta o temor o violencia insuperables no existe referencia legal en el Código Tributario venezolano.

Bolivia

La legislación de Bolivia, acoge prácticamente la misma finalidad que la legislación venezolana, pues, incluso la redacción de los artículos 78 y 79 constantes en la sección tercera de su Código Tributario, coinciden plenamente con los del Código Tributario venezolano.

Código Tributario Bolivia.

Sección tercera. Responsabilidad.

Artículo 78. La responsabilidad por los delitos o contravenciones es personal, salvo las excepciones establecidas en este Código.

Artículo 79. Excluye de responsabilidad.

1. La incapacidad absoluta calificada por autoridad judicial.
2. La fuerza mayor.
3. El error en cuanto al hecho que constituye infracción.
4. La obediencia debida en cumplimiento de la ley.

Colombia

En Colombia, acogiendo el criterio presentado por Salustiano Rintha Martínez, observamos que su Código Penal, siguiendo estricta técnica dogmática, señala como aspectos negativos de la culpabilidad, la inimputabilidad en la ley penal (trastorno mental, inmadurez psicológica, la incapacidad para comprender la ilicitud y la de determinarse de acuerdo con esta comprensión).

Respecto de las circunstancias, en el art. 371 de su Código Penal, se indica aquellas que tienen por efecto la exclusión de la pena.

A la fuerza mayor se la entiende como forma de ausencia de acción, y la violencia o temor insuperables, expresamente, están consagradas como causales de inculpabilidad.

Perú

En la República de Perú, conociendo que la naturaleza dada al delito tributario es penal, siguiendo lo consagrado en los títulos tercero (art. 28 al art. 70), cuarto (art. 71 al art. 77) y quinto (art. 78 al art. 91) del libro primero del Código Penal peruano, tanto las formas de inimputabilidad, como las de ausencia de acción se acomodan a los principios doctrinarios penales, de los cuales nuestra legislación tributaria se aleja.

Conclusiones y recomendaciones

Al finalizar, a manera de corolario expondré el siguiente sumario de conclusiones:

- Nuestra legislación en materia tributaria acogió, casi totalmente, el Modelo latinoamericano de Código Tributario propuesto en 1967, lo cual trae como conclusiones prácticas, que el libro cuarto del Código Tributario ecuatoriano, divide el tratamiento del ilícito tributario. Así, para el caso de los delitos tributarios –infracciones a obligaciones sustanciales– es posible hablar de un derecho penal tributario. Mientras que para contravenciones y faltas reglamentarias, de un derecho tributario penal.

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

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

- Sobre lo manifestado, y debido a la naturaleza del bien jurídico tutelado, el estudio de la estructura y elementos del delito tributario, debe ser realizado bajo los principios del derecho penal general y del derecho penal económico.
- Respecto de la tipicidad. Si bien en materia penal fiscal, existen normas penales doctrinariamente denominadas en blanco, tal circunstancia, por su especial tipo –revés– no presentan dificultades doctrinarias ni constitucionales, pues la remisión es a normas de un mismo cuerpo legal, tratándose solamente, de una técnica a través de la cual el legislador ecuatoriano escogió tipificar las conductas.
- La antijuridicidad, entendida como la contradicción entre la acción realizada y las exigencias del ordenamiento jurídico, responde a prin-

- cipios comunes y aplicables en cualquier rama del derecho, por tanto, las reglas que rigen las causas de justificación en materia penal común, se aplican plenamente en el campo penal fiscal.
- En cuanto a la culpabilidad. Consciente de las condiciones que deben existir para considerar al agente culpable en el ámbito penal tributario (capacidad de culpabilidad, conocimiento de la antijuridicidad y la exigibilidad de un comportamiento distinto), son la naturaleza y efectos de la institución consulta, lo que provoca que el contribuyente consultante, aun sabiendo que su conducta es antijurídica, no pueda ser considerado culpable, pues actúa respaldado en un criterio errado contenido en un acto administrativo, que implica la contestación a la consulta.
 - En materia fiscal, todo lo previsto, sea querido (dolo directo), o al menos aceptado (dolo eventual), o no querido (culpa), son formas suficientes para configurar el delito tributario. Por tanto, la finalidad última del legislador –debido a la naturaleza de los bienes jurídicos que se tutelan a través de la ley penal tributaria– fue protegerlos especialmente, castigando además de las conductas dolosas, las culposas, aun a riesgo de romper el principio de igualdad. No es lo mismo producir una acción con dolo, que por negligencia, impericia o inobservancia de la ley.
 - En lo penal tributario, la responsabilidad tiene connotaciones particulares respecto del derecho penal común. Constituye una excepción al principio de personalización de la pena vigente en el derecho penal común, el régimen mediante el cual existe responsabilidad por los actos cometidos por los subordinados. Las personas naturales o jurídicas, responden solidariamente por las sanciones pecuniarias impuestas a sus representantes, directivos, gerentes o mandatarios. Hasta los propietarios de las compañías, son responsables por dichas sanciones. Incluso los empleadores –personas naturales o jurídicas– responderán por las sanciones pecuniarias impuestas a sus empleados o dependientes bajo igual supuesto.
- Las acciones contra el autor, cómplice o encubridor de la infracción tributaria, si bien se extinguen con su muerte, subsisten para determinar las sanciones pecuniarias respecto de las personas naturales o jurídicas. Es decir, el criterio es distinto de lo penal común. En el delito tributario, la acción penal perdura para fijar exclusivamente penas pecuniarias respecto de las personas naturales o jurídicas para las que trabajaba o representaba el agente del delito, y las penas que le son impuestas o le fueron impuestas, pueden ser transmitidas a sus herederos,

siempre que las infracciones se relacionen con negocios o actividades o bienes que le fueron propios al causante.

- El establecimiento de circunstancias, en el ámbito fiscal, facilita enormemente la cuantificación de las penas, debido a que en materia penal tributaria, los magistrados cuentan con alto margen en su dosimetría, entre los máximos y mínimos establecidos por la ley.
- En el derecho penal tributario se pueden definir a las circunstancias como aquellas situaciones, que sin ser elementos constitutivos del delito tributario, modifican la pena, ya sean gravándola o atenuándola.
- Un mismo hecho, puede ser considerado por la ley penal, como elemento constitutivo o como circunstancia de un delito. Para establecer si se trata de uno u otro, es preciso atender la función que se le atribuye y no su naturaleza intrínseca. Cuando el hecho sirve para distinguir un delito de otro, es elemento constitutivo; por el contrario, cuando lo agrava o atenúa –suponiendo una variación de la pena– es una circunstancia. En tal sentido, considero que no constituyen circunstancias, aquellos agregados del tipo básico, que le son constitutivos o modificadores.
- A las circunstancias, doctrinariamente, se las puede clasificar por su *efecto* en atenuantes, agravantes y eximentes; por su *origen* en personales y reales; por el *ámbito en que operan* en generales y específicas; y por el *momento histórico* en aquellas referidas al tipo de lo injusto y las propias de la punibilidad.

El sistema penal tributario ecuatoriano, al regular en el Código Tributario, las circunstancias modificadoras de la pena, acogió un criterio de clasificación que abarca al unísono algunas de las clasificaciones. Al dividirse a las circunstancias en agravantes, atenuantes y eximentes, indudablemente nuestra legislación considera el efecto de ellas para agruparlas, sin embargo, dentro de éstas, algunas son de carácter real y otras personal. Esto debido a que las pautas de clasificación, no son excluyentes, sino más bien complementarias, pues las primeras atañen a sus efectos y las segundas a su origen.

- Si bien la mayoría de las circunstancias agravantes son aplicables al delito aduanero, no poseen uso práctico en el delito de defraudación. Constituyendo, éste, todo acto de simulación, ocultación o engaño que induce a error en la determinación de la obligación tributaria o por el que se deja de pagar un tributo, es muy difícil que ésta pueda ser cometida por precio, en incendio, naufragio, con armas, en pandilla, o por la noche.

Siguiendo el ejemplo del resto de legislaciones de los países andinos, considero pertinente incorporar circunstancias relacionadas con la gra-

vedad del perjuicio fiscal, o la resistencia o reticencia del infractor para esclarecer los hechos, o incluso el grado de cultura del infractor así como el conocimiento que tuvo o debió tener de la norma legal infringida.

- En virtud del concepto de circunstancia planteado, equiparo a la denominación circunstancias eximentes de la penalidad utilizada por el legislador ecuatoriano, con la denominación excusas absolutorias de la pena empleado por la doctrina penal y penal tributaria. Si las excusas absolutorias dejan incólume los caracteres del delito, produciendo solamente el efecto de condonar la deuda, y si las circunstancias en el derecho penal y penal tributario, se definen como la peculiaridad de realización u omisión que agrava, atenúa o exime con respecto a la penalidad, son excusas absolutorias o causas de impunidad las particularidades de la acción o de omisión que imprimen la no-penalidad del agente del delito.
- Las circunstancias contenidas en el art. 346 del Código Tributario, más que auténticas formas de eximentes de la penalidad o causas de impunidad, constituyen en la dogmática penal, situaciones en las cuales no existe acción penalmente relevante o formas de exclusión de la capacidad de culpabilidad.

Al establecer el derecho tributario ecuatoriano, a la incapacidad absoluta del agente, como circunstancia eximente de la infracción tributaria, literalmente el legislador manifiesta, que habiéndose producido el delito tributario y pese a ser el agente culpable, solamente por razones de utilidad social y por motivos relacionados con la conducta del agente, no es sancionado con pena. Es decir, rompe todo lo estudiado respecto de la imputabilidad y culpabilidad en materia penal, pues la ley penal tributaria, reprocharía al autor incapaz su actuar, pese a su imposibilidad de motivarse por la norma jurídica.

- Fue absolutamente fútil, cualquier referencia a la incapacidad absoluta en el Código Tributario. Si la naturaleza de las normas que regulan y sancionan el delito tributario, es primera penal y luego tributaria, no existe razón alguna para referirse a ella, ni mucho menos de la manera como se la realizó.

Si la intención del legislador ecuatoriano fue introducir excusas absolutorias, debió analizar aquéllas que en virtud de su utilidad social y de su aplicación práctica en el ámbito fiscal, ameriten que el aparato judicial condone la pena al infractor por el delito cometido.

- La doctrina penal ha diferenciado tres categorías que incluyen las formas de ausencia de acción: fuerza irresistible, movimientos reflejos, estados de inconciencia.

- En la fuerza irresistible, el agente inmediato de la omisión, al no ser más que instrumento para cometer la infracción, su comportamiento no debe siquiera ser calificado como una acción penalmente relevante. No se cumple con el primer elemento del delito (acción), ni mucho menos cabe analizar si ésta es típica, culpable e imputable.
- Al temor o la violencia, se las tiene como coacciones de tipo moral cometidos a través de amenazas, que obligan a un hombre a realizar un acto delictivo.

A pesar de encontrarse regulado el temor o violencia insuperables, implícitamente en el orden penal, como forma de inculpabilidad, se la ha concebido en el campo fiscal, como una circunstancia eximente de la pena, que motiva concluir: se han determinado erróneamente circunstancias en el Código Tributario que no tienen la función de agravar, disminuir o eximir la pena, sino la de eliminar la acción (fuerza) a la culpabilidad (temor).

- Concluyo en la necesidad fehaciente de una reforma legal –art. 346 del Código Tributario– que sobre estricta técnica jurídica, se acomode a los principios fundamentales del derecho penal común y económico.

Bibliografía

- Andrade, Leonardo F. *Práctica Tributaria*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2000.
- Baigún, David. *La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. Ensayo de un Nuevo Modelo Teórico*, Buenos Aires, Depalma, 2000.
- Baumann, Jürgen. *Derecho Penal. Conceptos Fundamentales y Sistema. Introducción a la Sistemática sobre la base de casos*, Buenos Aires, Depalma, 1973.
- Bodero, Edmundo. *Derecho Penal Básico*, Quito, Disgraf, 1993.
- Busch, Richard. *Modernas Transformaciones en la Teoría del Delito*, Bogotá, Temis, 1992.
- Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*, tomos IV, V, Buenos Aires, Heliasta, 1993, 9a. ed.
- Cury, Enrique. *La Ley Penal en Blanco*, Bogotá, Temis, 1988.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, México D.F., Porrúa, 1994.
- Fonrouge, Giuliani. *Derecho Financiero*, vol. I, Buenos Aires, Depalma, 1976.
- Fuster Asencio, Consuelo. *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Navarra, Aranzadi, 2001.
- García Belsunce, Horacio. *Derecho Tributario Penal*, Buenos Aires, Depalma, 1985.
- García Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal*, México, Editorial Cárdenas, 1982.
- García Rada, Domingo. *El Delito Tributario*, Lima, Talleres Gráficos Villanueva S.A., 1975.
- Gudiño Cadena, Ramiro. *Jurisprudencia y Precedentes Jurisprudenciales en Materias Penal, Fiscal, Laboral*, tomo I, Machala, Librería Jurídica Lelys, 2002.
- Gurfinkel de Wendy, L. N., y E. A. Russo. *Ilícitos Tributarios*, Buenos Aires, Frigerio Artes Gráficas, 1990.
- Jiménez de Asúa, Luis. *Lecciones de Derecho Penal*, vol. 7, México D.F., Oxford University Press, Editoriales Incorporados S.A., 2001.
- Martínez-Buján Pérez, Carlos. *Derecho Penal Económico. Parte Especial*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1999.
- Mallar, Daniel, *El Estado Regular y el Nuevo Mercado del Servicio Público*, Buenos Aires, Depalma, 1999.
- Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Valladolid, Nova, 2001, 2a. ed.
- Muñoz Conde, Francisco. *Teoría General del Delito*, Bogotá, Temis, 1990.

- López Díaz, Antonio, y César García Novoa. *Monografías Jurídicas*, Marcial Pons, 2000.
- Octavio Cordero, José Andrés. *Comentarios Analíticos al Código Orgánico Tributario*, Colección de Textos Legislativos, No. 17, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1998.
- Pérez Aparicio, José. *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Navarra, Aranzadi, 1997.
- Pérez Borja, Francisco. *Apuntes para el estudio del Código Penal*, tomo 3, Quito, Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Central, 1927.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 2001, 11a. ed.
- Prias Bernal, Juan Carlos. *El Fraude Fiscal ante el Derecho Penal*, Cartagena de Indias, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2003.
- Ramírez Córdova, Alejandro. *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*, Bogotá, Temis, 1985, 3a. ed.
- Rintha Martínez, Salustiano. *De la Infracción Tributaria y sus Sanciones*, Santafé de Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1997.
- Rodríguez Vindas, Ramón Luis. *Responsabilidad Penal de Empresas, ¿Societas Delinquere Potest?*, Medellín, Biblioteca Jurídica Dike, 2002.
- Serrano González de Murillo, J. L. *El Delito Fiscal*, Madrid, Edersa, 2000.
- Tiedermann, Klaus. *Lecciones de Derecho Penal Económico (Comunitario, Español Alemán)*, Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1993.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Compendio de Consultas Tributarias*, Quito, Dirección General de Rentas, 1990.
- — — «La relación Jurídico Tributaria», en *Revista de Derecho*, separata, Quito, 1997.
- Velásquez, Fernando. *Derecho Penal. Parte General*, Santa Fe de Bogotá, Temis, 1997, 3a. ed.
- Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1984, 3a. ed.
- Zavala Baquerizo, Jorge. «La juventud y el sistema penal», en *Revista Jurídica de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil*, Guayaquil, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, pp. 56-60, 2002.
- Zavala Egas, Jorge. *Ensayos Jurídicos*, Guayaquil, Edisol, 1985.

Internet

- www.dian.gov.co.
- www.impuestos.gov.bo.
- www.sunat.gob.pe.
- www.seniat.gov.ve.

Leyes

- Código Civil. Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a junio de 2004.
- Código de la Niñez y Adolescencia. Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a noviembre de 2004.
- Código de Procedimiento Civil. Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a noviembre de 2004.
- Código de Procedimiento Penal. Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a octubre de 2004.
- Código Penal. Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a marzo de 2004.
- Constitución Política de la República del Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a octubre de 2003.
- Ley Orgánica de Aduanas. Corporación de Estudios y Publicaciones, actualizado a mayo de 2004.
- Régimen Tributario Ecuatoriano. Tomos I, II, III, Ediciones Legales, actualizado a diciembre de 2004.

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución académica internacional autónoma. Se dedica a la enseñanza superior, la investigación y la prestación de servicios, especialmente para la transmisión de conocimientos científicos y tecnológicos. La universidad es un centro académico destinado a fomentar el espíritu de integración dentro de la Comunidad Andina, y a promover las relaciones y la cooperación con otros países de América Latina y el mundo.

Los objetivos fundamentales de la institución son: coadyuvar al proceso de integración andina desde la perspectiva científica, académica y cultural; contribuir a la capacitación científica, técnica y profesional de recursos humanos en los países andinos; fomentar y difundir los valores culturales que expresen los ideales y las tradiciones nacionales y andinas de los pueblos de la subregión; y, prestar servicios a las universidades, instituciones, gobiernos, unidades productivas y comunidad andina en general, a través de la transferencia de conocimientos científicos, tecnológicos y culturales.

La universidad fue creada por el Parlamento Andino en 1985. Es un organismo del Sistema Andino de Integración. Tiene su Sede Central en Sucre, Bolivia, sedes nacionales en Quito y Caracas, y oficinas en La Paz y Bogotá.

La Universidad Andina Simón Bolívar se estableció en Ecuador en 1992. Ese año suscribió con el gobierno de la república el convenio de sede en que se reconoce su estatus de organismo académico internacional. También suscribió un convenio de cooperación con el Ministerio de Educación. En 1997, mediante ley, el Congreso incorporó plenamente a la universidad al sistema de educación superior del Ecuador, lo que fue ratificado por la Constitución vigente desde 1998.

La Sede Ecuador realiza actividades, con alcance nacional y proyección internacional a la Comunidad Andina, América Latina y otros ámbitos del mundo, en el marco de áreas y programas de Letras, Estudios Culturales, Comunicación, Derecho, Relaciones Internacionales, Integración y Comercio, Estudios Latinoamericanos, Historia, Estudios sobre Democracia, Educación, Salud y Medicinas Tradicionales, Medio Ambiente, Derechos Humanos, Gestión Pública, Dirección de Empresas, Economía y Finanzas, Estudios Interculturales, Indígenas y Afroecuatorianos.

Universidad Andina Simón Bolívar

Serie Magíster

- 1 Mónica Mancero Acosta, ECUADOR Y LA INTEGRACIÓN ANDINA, 1989-1995: el rol del Estado en la integración entre países en desarrollo
- 2 Alicia Ortega, LA CIUDAD Y SUS BIBLIOTECAS: el graffiti quiteño y la crónica costeña
- 3 Ximena Endara Osejo, MODERNIZACIÓN DEL ESTADO Y REFORMA JURÍDICA, ECUADOR 1992-1996
- 4 Carolina Ortiz Fernández, LA LETRA Y LOS CUERPOS SUBYUGADOS: heterogeneidad, colonialidad y subalternidad en cuatro novelas latinoamericanas
- 5 César Montaña Galarza, EL ECUADOR Y LOS PROBLEMAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL
- 6 María Augusta Vintimilla, EL TIEMPO, LA MUERTE, LA MEMORIA: la poética de Efraín Jara Idrovo
- 7 Consuelo Bowen Manzur, LA PROPIEDAD INDUSTRIAL Y EL COMPONENTE INTANGIBLE DE LA BIODIVERSIDAD
- 8 Alexandra Astudillo Figueroa, NUEVAS APROXIMACIONES AL CUENTO ECUATORIANO DE LOS ÚLTIMOS 25 AÑOS
- 9 Rolando Marín Ibáñez, LA «UNIÓN SUDAMERICANA»: alternativa de integración regional en el contexto de la globalización
- 10 María del Carmen Porras, APROXIMACIÓN A LA INTELECTUALIDAD LATINOAMERICANA: el caso de Ecuador y Venezuela
- 11 Armando Muyulema Calle, LA QUEMA DE ÑUCANCHIC HUASI (1994): los rostros discursivos del conflicto social en Cañar
- 12 Sofía Paredes, TRAVESÍA DE LO POPULAR EN LA CRÍTICA LITERARIA ECUATORIANA
- 13 Isabel Cristina Bermúdez, IMÁGENES Y REPRESENTACIONES DE LA MUJER EN LA GOBERNACIÓN DE POPAYÁN
- 14 Pablo Núñez Endara, RELACIONES INTERNACIONALES DEL ECUADOR EN LA FUNDACIÓN DE LA REPÚBLICA
- 15 Gabriela Muñoz Vélez, REGULACIONES AMBIENTALES, RECONVERSIÓN PRODUCTIVA Y EL SECTOR EXPORTADOR
- 16 Catalina León Pesántez, HISPANOAMÉRICA Y SUS PARADOJAS EN EL IDEARIO FILOSÓFICO DE JUAN LEÓN MERA
- 17 René Lauer, LAS POLÍTICAS SOCIALES EN LA INTEGRACIÓN REGIONAL: estudio comparado de la Unión Europea y la Comunidad Andina de Naciones

- 18 Florencia Campana Altuna, ESCRITURA Y PERIODISMO DE LAS MUJERES EN LOS ALBORES DEL SIGLO XX
- 19 Alex Aillón Valverde, PARA LEER AL PATO DONALD DESDE LA DIFERENCIA: comunicación, desarrollo y control cultural
- 20 Marco Navas Alvear, DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA COMUNICACIÓN: una visión ciudadana
- 21 Martha Dubravcic Alaiza, COMUNICACIÓN POPULAR: del paradigma de la dominación al de las mediaciones sociales y culturales
- 22 Lucía Herrera Montero, LA CIUDAD DEL MIGRANTE: la representación de Quito en relatos de migrantes indígenas
- 23 Rafael Polo Bonilla, LOS INTELECTUALES Y LA NARRATIVA MESTIZA EN EL ECUADOR
- 24 Sergio Miguel Huarcaya, NO OS EMBRIAGUÉIS...: borrachera, identidad y conversión evangélica en Cacha, Ecuador
- 25 Ángel María Casas Grazea, EL MODELO REGIONAL ANDINO: enfoque de economía política internacional
- 26 Silvia Rey Madrid, LA CONSTRUCCIÓN DE LA NOTICIA: corrupción y piponazgo
- 27 Xavier Gómez Velasco, PATENTES DE INVENCIÓN Y DERECHO DE LA COMPETENCIA ECONÓMICA
- 28 Gabriela Córdova, ANATOMÍA DE LOS GOLPES DE ESTADO: la prensa en la caída de Mahuad y Bucaram
- 29 Zulma Sacca, EVA PERÓN, DE FIGURA POLÍTICA A HEROÍNA DE NOVELA
- 30 Fernando Checa Montúfar, EL *EXTRA*: LAS MARCAS DE LA INFAMIA: aproximaciones a la prensa sensacionalista
- 31 Santiago Guerrón Ayala, FLEXIBILIDAD LABORAL EN EL ECUADOR
- 32 Alba Goycochea Rodríguez, LOS IMAGINARIOS MIGRATORIOS: el caso ecuatoriano
- 33 Tatiana Hidrovo Quiñónez, EVANGELIZACIÓN Y RELIGIOSIDAD INDÍGENA EN PUERTO VIEJO EN LA COLONIA
- 34 Ramiro Polanco Contreras, COMERCIO BILATERAL ECUADOR-COLOMBIA: efectos del conflicto
- 35 Anacélida Burbano Játiva, MÁS AUTONOMÍA, MÁS DEMOCRACIA
- 36 Ángela Elena Palacios, EL MAL EN LA NARRATIVA ECUATORIANA MODERNA: Pablo Palacio y la generación de los 30
- 37 Raúl Useche Rodríguez, EDUCACIÓN INDÍGENA Y PROYECTO CIVILIZATORIO EN ECUADOR
- 38 Carlos Bonfim, HUMOR Y CRÓNICA URBANA: ciudades vividas, ciudades imaginadas
- 39 Patricio Vallejo Aristizábal, TEATRO Y VIDA COTIDIANA
- 40 Sebastián Granda Merchán, TEXTOS ESCOLARES E INTERCULTURALIDAD EN ECUADOR
- 41 Milena Almeida Mariño, MONSTRUOS CONSTRUIDOS POR LOS MEDIOS: Juan F. Hermosa, el «Niño del terror»
- 42 Lourdes Endara Tomaselli, «¡AY, PATRIA MÍA!»: la nación ecuatoriana en el discurso de la prensa

- 43 Roberto Corrales, JUSTICIA CONSTITUCIONAL EN BOLIVIA: hacia el fortalecimiento del régimen democrático
- 44 Marco Albán Zambonino, PROBLEMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO FRENTE AL COMERCIO ELECTRÓNICO
- 45 Santiago Basabe Serrano, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS DESDE LA TEORÍA DE SISTEMAS
- 46 Bayardo Tobar, EL INGRESO DEL ECUADOR A LA OMC: simulacro de negociación
- 47 Rosana Morales, LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA: estudio comparativo Ecuador - países andinos
- 48 María Luisa Perugachi, OPTIMIZACIÓN DE PROCESOS: la concesión de radiofrecuencias en el Ecuador
- 49 Manuel Espinosa Apolo, MESTIZAJE, CHOLIFICACIÓN Y BLANQUEAMIENTO EN QUITO: primera mitad del siglo XX
- 50 Iván Rodrigo Mendizábal, MÁQUINAS DE PENSAR: videojuegos, representaciones y simulaciones de poder
- 51 Patricio Guerrero Arias, USURPACIÓN SIMBÓLICA, IDENTIDAD Y PODER: la fiesta como escenario de lucha de sentidos
- 52 Santiago García Álvarez, COMERCIO E INTEGRACIÓN EN EL ALCA: oportunidades para un acuerdo más equitativo
- 53 Jed Schlosberg, LA CRÍTICA POSOCCIDENTAL Y LA MODERNIDAD
- 54 Juan Carlos Grijalva, MONTALVO: CIVILIZADOR DE LOS BÁRBAROS ECUATORIANOS. Una relectura de *Las Catilinarías*
- 55 Ana María Correa, LA OMC: ¿MÁS ALLÁ DE LA INTERESTATALIDAD?
- 56 Cecilia Lanza Lobo, CRÓNICAS DE LA IDENTIDAD: Jaime Sáenz, Carlos Monsiváis y Pedro Lemebel
- 57 María Luisa Martínez, LA NOVELÍSTICA DE MIGUEL DONOSO: la desgarradura de una errancia
- 58 Gustavo Abad, EL MONSTRUO ES EL *OTRO*: la narrativa social del miedo en Quito
- 59 Belén Vásconez Rodríguez, LA CONSTRUCCIÓN SOCIAL DEL MIEDO. Caso: Sucumbíos
- 60 Yamile León Vargas, LA AYUDA DE ESTADOS UNIDOS A COLOMBIA LUEGO DEL 11/9
- 61 María Fernanda Moscoso, AL OTRO LADO DEL ESPEJO: el mundo infantil en el nuevo cuento ecuatoriano
- 62 Carlos Leyva Arroyo, MÚSICA «CHICHA», MITO E IDENTIDAD POPULAR: el cantante peruano Chacalón
- 63 Alicia Guzmán, PLAN COLOMBIA Y ASISTENCIA INTERNACIONAL: recreando el Estado en los Andes
- 64 Christian León, EL CINE DE LA MARGINALIDAD: realismo sucio y violencia urbana
- 65 Eduardo Puente Hernández, EL ESTADO Y LA INTERCULTURALIDAD EN EL ECUADOR
- 66 Boris Barrera Crespo, EL DELITO TRIBUTARIO: elementos constitutivos y circunstancias modificadoras

Considerando que la correcta actividad recaudadora fiscal ha sido históricamente pilar fundamental para la superación de los Estados, esta investigación se centra en el análisis de los elementos y estructura del delito tributario, examinando sus circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes. A partir de los principios del derecho penal común y económico, el autor analiza las concepciones de circunstancias en el derecho penal tributario ecuatoriano y las compara, en forma normativa, con lo regulado en las legislaciones del resto de países del área andina.

El texto inicia con el estudio del delito tributario, de manera especial de su naturaleza jurídica y estructura. Además, confronta la problemática referente a las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes del Código Tributario con las normas del Código Penal ecuatoriano y las del resto de legislaciones de los países andinos.

Con tales fundamentos teóricos y prácticos, el trabajo busca adaptar los conceptos analizados a los cambios que requiere la norma tributaria, para lograr una correcta determinación y sanción de los delitos en materia fiscal.



Boris Barrera Crespo (Cuenca, 1976) estudió Derecho en la Universidad del Azuay. Cursó el Programa de Maestría en Derecho en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y en 2004 obtuvo el título de Magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario. Ha realizado varios trabajos de investigación relacionados con el derecho tributario, la imposición interna, el derecho internacional tributario, el derecho penal y el derecho penal tributario. Actualmente es profesor de Tributación, Contratación mercantil y Derecho tributario en la Escuela de Negocios y Economía, y en la Escuela de Derecho Ramiro Borja y Borja de la Universidad del Pacífico.